

**UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID**

**FACULTAD DE DERECHO**

**Departamento de Derecho Penal**



**TESIS DOCTORAL**

**Falsedad ideológica en el ámbito tributario: evolución y dogmática**

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR

PRESENTADA POR

**María Inmaculada Valderas Sánchez**

Director

**Fernando Santa Cecilia García**

**Madrid, 2017**

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID  
FACULTAD DE DERECHO  
DEPARTAMENTO DE DERECHO PENAL



FALSEDAD IDEOLÓGICA EN EL ÁMBITO  
TRIBUTARIO: EVOLUCIÓN Y DOGMÁTICA

TESIS DOCTORAL

Doctoranda

MARÍA INMACULADA VALDERAS SÁNCHEZ

Director

D. FERNANDO SANTA CECILIA GARCÍA

MADRID

2015

## ÍNDICE

Abreviaturas .....	9
Resumen .....	12
Abstract .....	16
Bibliografía destacada .....	20
Introducción .....	24

## PRIMERA PARTE

### CAPÍTULO I

#### I. LAS CODIFICACIONES ESPAÑOLAS

1. Inicio de la etapa codificadora española .....	27
1.1. Proyecto de Código Penal de 1787: Un intento fallido .....	31
2. Códigos penales del siglo XIX: Primera etapa de la codificación española .....	36
2.1. Código Penal de 1822 .....	39
2.2. Código Penal de 1848 .....	46
2.3. Código Penal de 1848 reformado mediante RD de 30 de junio de 1850 .....	50
2.4. Reforma del Código Penal de 1870 .....	53
3. Códigos penales preconstitucionales del siglo XX: Segunda etapa de la codificación española: República y Dictadura .....	58
3.1. Código Penal de 1928 .....	58
3.2. Reforma del Código Penal de 1932 .....	62
3.3. Texto refundido del Código Penal de 1944 .....	65
3.4. Nuevo Código Penal: “Texto revisado de 1963” .....	71
3.5. Texto refundido del Código Penal de 1973 .....	74
3.6. Reformas posteriores .....	78
4. Códigos penales constitucionales del siglo XX: Tercera etapa de la codificación española: Democracia .....	79
4.1. Proyecto de Ley Orgánica del Código Penal de 17 de enero de 1980 .....	79
4.2. Propuesta de Anteproyecto de nuevo Código Penal de 1983 .....	86
5. Reformas posteriores del Código Penal de 1973 .....	88
5.1. Ley Orgánica 8/1983, de 25 de junio, para la Reforma Urgente y Parcial del Código Penal .....	88
5.2. La Iglesia: El Paradigma .....	91

5.3. Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal .....	92
5.4. Ley Orgánica 3/1989, de 21 de junio, de actualización del Código Penal .....	98
6. Borrador de Anteproyecto y Proyectos de Código Penal .....	99
6.1. Borrador de Anteproyecto de Código Penal de 1990 .....	99
6.2. Proyecto de Código Penal de 1992 .....	99
6.3. Proyecto de Ley Orgánica de 1994 .....	109
6.4. Ley Orgánica de 1995 origen de un nuevo Código Penal .....	111
7. Reformas posteriores modificando la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre del Código Penal .....	120
7.1. Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, que reforma artículos de delitos contra la Hacienda Pública y Seguridad Social .....	120
7.2. Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre .....	121
7.3. Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio .....	122
7.4. Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre .....	123

## **CAPÍTULO II**

### **II. APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE FALSEDAD IDEOLÓGICA**

1. Cuestiones previas a la definición .....	127
1.1. Falsedad y falsificación: ¿Conceptual sinonimia? .....	127
1.2. Entre dos conceptos antagonistas: veracidad - genuidad .....	129
2. La falsedad ideológica y la material ¿son dos caras de la misma moneda? .....	130
3. Simulación: La falsedad ideológica en la voluntad manifestada .....	143

### **III. EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO**

1. Introducción .....	148
2. Fundamento del bien jurídico .....	151
3. El bien jurídico protegido en los documentos públicos, oficiales y mercantiles: .....	153
4. La fe pública: Diferentes concepciones .....	160
5. La seguridad en el tráfico jurídico: la tipología .....	161
6. El bien jurídico protegido en los documentos privados en contraposición a los públicos .....	161
7. El bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública .....	164
8. Otros bienes jurídicos posibles y figuras afines .....	165

## **IV DELIMITACIÓN MEDIAL DE LA CONDUCTA TÍPICA**

1. Soporte material .....	168
1.1. ¿Qué es un documento? .....	168
1.2. El documento más antiguo del mundo .....	169
1.3. La definición de documento a través del prisma de los principales textos jurídicos .....	171
1.3.1. En el art. 26 del Código Penal .....	171
1.3.2. El texto del art. 390.1 del Código Penal .....	174
1.3.3. El concepto de documento a efectos casacionales .....	175
2. Clases de documentos sobre los que puede recaer la acción falsaria .....	179
2.1. Documento Público .....	180
2.2. Documento Oficial .....	182
2.3. Documento Mercantil .....	187
2.4. Documento Privado .....	189
2.5. Otros Documentos .....	190
3. Creación de documentos según finalidad y destino .....	190
3.1. Documentos “intencionales” y “ocasionales” .....	191
3.2. Documentos individuales y conjuntos .....	193
3.3. Fotocopias de documentos .....	193
4. Clases de funciones del documento .....	197
4.1. Probatoria .....	197
4.2. Perpetuante .....	197
4.3. Garantizadora .....	198

## **V. DELIMITACIÓN DE LAS CONDUCTAS DE FALSEDAD**

1. Observaciones previas .....	199
2. Falsificación de documentos públicos, oficiales y mercantiles .....	201
2.1. Modalidad comisiva cometida por autoridad o funcionario público: .....	202
2.1.1. Simulación de un documento .....	202
2.1.2. Suposición de intervenciones inexistentes en un acto o atribución de declaraciones o manifestaciones diferentes a las realizadas .....	204
2.1.3. Faltar a la verdad en la narración de los hechos: Delito de infracción del deber de veracidad .....	205
2.1.4. Modalidad comisiva mediante imprudencia grave .....	207
3. Modalidad comisiva cometida por particular .....	209

4. Falsedad de uso de documento falso .....	209
5. Falsificación de documentos privados: .....	213
5.1. Modalidad comisiva cometida por particular .....	213
5.2. Uso de documento privado falso .....	214
6. Falsificación de certificados: .....	214
6.1. Modalidad cometida por facultativo .....	214
6.2. Librada por autoridad o funcionario público .....	215
6.3. Realizada por particular .....	215
6.4. Uso de documento falso o falsificado .....	216

## SEGUNDA PARTE

### CAPÍTULO III

#### **VI. ELEMENTOS FUNDAMENTALES EN LA RECAUDACIÓN BAJO LA AMENAZA DE LA FALSEDAD IDEOLÓGICA**

1. Presupuestos para establecer el impuesto. Requisito *sine qua non* para la comisión de la falsedad ideológica ..... 218
  - 1.1. La falsedad ideológica en el censo tributario ..... 220
  - 1.2. La falsedad ideológica, discreta compañera del recaudador de impuestos ..... 225

#### **VII. LA FALSEDAD IDEOLÓGICA JUSTIFICADA DESDE EL INICIO EN LAS DIFERENTES TIPICIDADES CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA**

1. Entidad histórica de la figura ..... 229
2. Justificación del tipo en los códigos orientales ..... 230
3. Aceptación del tipo en tierra peninsular ..... 234
4. Conductas elusivas tipo: ..... 238
  - 4.1. Elusión del pago de tributos y de ingresos a cuenta de retribuciones dinerarias o en especie..... 238
  - 4.2. Obtención indebida de devoluciones ..... 240
  - 4.3. Disfrute indebido de beneficios fiscales ..... 240
5. El engaño: elemento determinante en las modalidades omisivas ..... 241
6. Cantidad exigible por defraudación: requisito imprescindible ..... 242
7. Latrocinio de subvenciones: ganancias ilícitas ..... 245
  - 7.1. Obtención de carácter fraudulento de las subvenciones, desgravaciones o ayudas ..... 246
  - 7.2. Incumplimiento de los fines de la subvención..... 249
8. El delito contable tributario: Cábalas numéricas ..... 251
  - 8.1. Presupuesto común a las modalidades ..... 251
  - 8.2. La figura del apartado a) ..... 252
  - 8.3. La figura del apartado b) ..... 253

8.4. Las figuras de los apartados c) y d) .....	254
---	-----

## **VIII. RESPONSABILIDAD CIVIL DERIVADA DE DELITO**

1. Entidad de la figura .....	255
-------------------------------	-----

## **IX. LAS RELACIONES JURÍDICAS ENTRE EL DERECHO PENAL Y EL DERECHO ADMINISTRATIVO**

1. Delito e infracción administrativa .....	262
2. El principio <i>ne bis in idem</i> .....	266

## **X. ASPECTOS COMUNES A LAS MODALIDADES DELICTUALES: LAS DIVERSAS FORMAS DE MANIFESTARSE EL FUERO INTERNO**

1. El tipo subjetivo .....	271
2. Consumación y formas imperfectas de ejecución .....	273
3. Autoría y participación .....	277

## **XI. SUPUESTO DE CONCURSO ENTRE LA HACIENDA PÚBLICA Y LA FALSEDAD IDEOLÓGICA DOCUMENTAL**

1. El delito fiscal .....	284
1.1. Falsedad en las declaraciones .....	284
1.2. Facturas falsas .....	285
2. El delito en materia de subvenciones .....	285
3. El delito contable .....	287
4. Otras hipótesis concursales: estafa, contrabando, usurpación de estado civil .....	288



## **XII. CORTAPISAS A LA APLICACIÓN DEL DELITO FISCAL**

1. Prescripción .....	294
2. Exención de los partícipes por regularización .....	301

## **XIII. PRECISIONES CRIMINOLÓGICAS**

1. Clase de delincuencia .....	305
--------------------------------	-----

Conclusiones .....	310
Bibliografía .....	317
Jurisprudencia .....	342
Recursos electrónicos .....	347
Diccionarios y Manuales .....	349

## ABREVIATURAS

§ = Parágrafo

a. de J.C. = Antes de Jesucristo

AAP = Auto Audiencia Provincial

acep. = Aceptación

Am = Amós

Art. = Artículo

aum. = Aumentada

BI. = Bilbao

BOCG = Boletín Oficial de las Cortes Generales

BOE = Boletín Oficial del Estado

Cap. = Capítulo

CC. AA. = Comunidades Autónomas

CCivil = Código Civil

CE = Constitución Española

CEURA = Centro de Estudios Universitarios Ramón Areces

Cfr. = Confróntese

Col. = Colección

Coord./Coords. = Coordinador/Coordinadores

corr. = Corregida

CP = Código Penal

CSIC = Consejo Superior de Investigaciones Científicas

cve = Código de Verificación Electrónica

DAL = Derecho Administrativo Local

Dir. Director/a

DL. = Depósito legal

DLE = Diccionario de la lengua española

Dt = Deuteronomio

E. de M. = Exposición de Motivos

Ecc = Eclesiastés

ed. = Edición

Ed. = Editorial / Edita

ed. lit. = editor literario

ed. rev. y aum. = Edición revisada y aumentada  
 EE.UU. = Estados Unidos de Norteamérica  
 Ex = Éxodo  
 F. de D. = Fundamento de Derecho  
 Fasc. = Fascículo  
 FNMT-RCM = Fábrica Nacional de Moneda y Timbre – Real Casa de la Moneda  
 Gn = Génesis  
 ICAM = Ilustre Colegio de Abogados de Madrid  
 IEF = Instituto de Estudios Fiscales  
 IGTE = Impuesto General sobre el Tráfico de Empresa  
 Imp. = Imprenta/Impresor  
 INE = Instituto Nacional de Estadística  
 Introd. y trad. = Introducción y traducción  
 ISBN = International Standard Book Number  
 ISSN = International Standard Serial Number  
 Jb = Job  
 Jn = Juan  
 Lc = Lucas  
 LEC = Ley de Enjuiciamiento Civil  
 LECrim = Ley de Enjuiciamiento Criminal  
 Lex cit. = Ley citada  
 LGT = Ley General Tributaria  
 LIRPF = Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
 LIRTP = Ley del Impuesto sobre el Rendimiento del Trabajo Personal  
 LISD = Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones  
 LITPAJD = Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados  
 LIVA = Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido  
 LO = Ley Orgánica  
 Lv = Levítico  
 M. = Madrid  
 Mc = Marcos  
 Mi = Miqueas  
 MI = Malaquías  
 NIPO = Número de identificación de publicaciones oficiales

Nm = Números  
NT = Nuevo Testamento  
núm. = Número  
O. Carm. = Orden Ntra. Sra. del Carmen  
o.c. = Obra completa  
Op. cit. = Opere citato  
OSA = Orden de san Agustín  
P. = Padre  
p. ej. = Por ejemplo  
Pr = Proverbios  
Pref. = Prefacio  
Pte. = Ponente  
RAE = Real Academia Española de la Lengua  
RDL = Real Decreto Legislativo  
Ref. = Referencia  
Reimp. = Reimpresión  
Resol. = Resolución  
RIRPF = Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
s.n. = sine nomine  
SAP = Sentencia Audiencia Provincial  
SJ = Sacerdote jesuita  
STS = Sentencia del Tribunal Supremo  
Suc. = Sucesores  
t. = Tomo  
TEAC = Tribunal Económico Administrativo Central  
tít. = Título  
Tít. orig. = Título original  
Trad. = Traducción  
UNED = Universidad Nacional de Educación a Distancia  
v. gr. = Verbi gratia  
vers./verss. = versículo/s  
vol. = Volumen

## RESUMEN

El acto de amor más importante de Dios que se produce con ocasión de la creación del mundo, es el hombre, el cual no actúa como un sirviente de los designios de Dios, si no que el objetivo perseguido es el establecimiento de las relaciones de amor entre ambas partes, pero siempre desde el ejercicio de la libertad individual más absoluta, sin ninguna clase de condicionantes, actuando en la toma de decisiones con total libertad de albedrío, este libre albedrío no presupone en ningún momento una actuación recta y adecuada a los mandatos divinos, o en otros términos que siempre se actúe mediante conductas beneficiosas tendentes a la búsqueda del bien, pues en ocasiones y más de las deseables, conlleva que el hombre en aquellas situaciones que se le propiciasen durante su vida, no actúe bondadosamente, si no que puede actuar hacia el mal. Esta libertad hace que pueda germinar la semilla del mal, y dejarse cegar por la mentira.

El hombre que disfrutaba de una vida plena en el paraíso terrenal siempre que no perturbara el orden divino establecido, en el que gozaba de una autonomía de libertad absoluta en la que se deleitaba en toda clase de complacencias menos una que el propio Dios le había prohibido, el no tomar manzana alguna del árbol circunscrito, pero Adán fue seducido por su compañera Eva que había sido inducida por la serpiente demoniaca y probaron del mismo, Dios enterado de la tropelía llevada a cabo por ambos, les impuso la pena de expulsión del paraíso.

La figura del engaño como instrumento para la consecución de un beneficio propio se encuentra ínsita en la vida cotidiana desde nuestros primeros padres; punto de partida de conductas que posteriormente se han sucedido a lo largo de la historia acomodándose en la realidad social; la reiteración del comportamiento mendaz ha sido determinante para que el ordenamiento jurídico tome posicionamiento frente al mismo.

La utilización recurrente a la mentira, entendida siempre en nuestro caso y “en términos generales” como “la declaración que se emite cuyo contenido no corresponde a la

realidad” y que se plasma en un documento para así tener cabida en el tráfico jurídico, donde los ordenamientos jurídicos han tratado de dar protección a través de la represión de la falsedad documental en su vertiente ideológica. Sin embargo, esta protección penal a lo largo de los tiempos ha tenido luces y sombras, pues aunque desde los albores de los primeros textos jurídicos la figura ha contado con su respaldo, es cierto que en algunas ocasiones la letra del texto legislativo pasa de puntillas sobre la figura y no se pronuncia sobre la misma, lo que no quiere decir, que las conductas no acompañasen a la realidad social del momento, tan sólo ha tenido reflejo en el imaginario social.

El delito de falsedad documental tanto en su vertiente material como en la ideológica, se castiga desde tiempo inmemorial; ésta última se entiende en términos generales como “la declaración” que suscribe una persona y cuya principal característica es la mendacidad a la misma no corresponde con la realidad de la misma. Este concepto, a lo largo de la historia ha permanecido estático en el ámbito penal, entendido como faltar a la verdad en la narración de los hechos, así como en el civil mediante la figura de la simulación como discordancia entre la voluntad interna con la voluntad exteriorizada; incluida la etapa de la codificación las alteraciones en el concepto de falsedad ideológica son prácticamente inexistentes.

La existencia de la figura como objeto de protección, debe estar respaldada por un bien jurídico a proteger, y la determinación del mismo no es una cuestión pacífica en la doctrina y en la jurisprudencia; en unas ocasiones se traiciona la fe pública y en otras la confianza que la sociedad tiene depositada en el valor de los documentos que circulan de la mano del ordenamiento jurídico y como consecuencia la funcionalidad del documento, por lo que no hay un acuerdo unánime para establecer un concepto unívoco del bien jurídico objeto de protección. Sin embargo, si el bien jurídico que se trata de proteger en los delitos de falsedad documental –si se compara con el de los delitos de la Hacienda Pública entra en juego un nuevo bien jurídico a proteger la propia Hacienda Pública, situándonos ante bienes jurídicos divergentes, por lo que en principio sería factible la existencia de la convergencia de dos bienes jurídicos a proteger en una misma realidad social.

La conducta falsaria objeto de protección penal debe contar con una correa de transmisión como es el documento de cualquier clase, público, oficial, mercantil o privado, entendido como «toda materialización de un dato, hecho o narración o, dicho de forma más precisa todo objeto que sea capaz de recoger algún dato o una declaración de voluntad o pensamiento atribuible a una persona y destinado a entrar en el tráfico jurídico» y que pueden ser intencionales, ocasionales, individuales y conjuntos, todos ellos con las funciones que desempeñan: probatoria, perpetuante y garantizadora contribuyen a crear la seguridad y confianza que el tráfico jurídico requiere.

La consumación del delito falsario es posible tanto en su vertiente material como en la ideológica por lo que la distinción entre ellas es de carácter meramente teorizante, por este motivo el legislador trataba de darle solución a través de penalizar la «falsificación de documentos públicos cuando el sujeto activo del delito sea exclusivamente el funcionario que actúa en el ejercicio de sus funciones», por lo que estaría revestido de la fe pública y ha excluido la posible comisión de la conducta por el particular por lo que la conducta sería lícita.

El fraude fiscal al igual que sucediera con las conductas falsarias de características ideológicas es una constante en la realidad histórica, y siempre las autoridades estatales han luchado para la erradicación del mismo, pero no siempre se ha conseguido de una manera efectiva; por lo que en más ocasiones de las deseables, se ha tenido que otorgar una *amnistía fiscal* para hacer tabla rasa e incentivar al pago de los tributos y poder satisfacer las necesidades para con la sociedad, que es lo que justifica que desde los orígenes del mundo se exija el pago de los mismos.

Las conductas que se penalizan en los delitos contra la Hacienda Pública serían: 1) elusión del pago de tributos y de ingresos a cuenta de retribuciones dinerarias o en especie, 2) la obtención indebida de devoluciones 3) disfrute indebido de beneficios fiscales y de subvenciones, en todas ellas la falsedad ideológica de carácter instrumental para la comisión de tales conductas tendría cabida.

Como consecuencia de las despenalizaciones producidas en materia de falsedad ideológica hace interesante que analicemos por separado ambos delitos, así como la incidencia de las falsedades instrumentales realizadas con ocasión de cometer un fraude contra la Hacienda Pública, en la que dependiendo del tipo de delito de fraude fiscal cometido bien se penalizan las mencionadas falsedades como instrumentales o bien se subsumen dentro del tipo fiscal a lo que se añade el problema de las prescripciones y amnistías fiscales que operan de modo diferente en el ámbito administrativo como en el penal, extinguiendo las responsabilidades correspondientes. Sin embargo, en aquellas conductas que se penalizan por fraude fiscal, entra en juego la responsabilidad civil que en los delitos contra la Hacienda Pública incluye la deuda tributaria dejada de abonar a lo que se le suma los correspondientes intereses de demora.

El delito falsario que se consuma cuando se pone en circulación el documento, y el delito contra la Hacienda Pública lo haría cuando se presenta la autoliquidación requerida hace pensar en la posibilidad de la concurrencia de situaciones concursales el incumplimiento de presentar las declaraciones o autoliquidaciones, las mismas conllevarían la correspondiente sanción tributaria, por tanto, el supuesto se entendería atípico penalmente aunque no en el ámbito administrativo. El funcionario público el que cometiese la falsedad con el objeto de coadyuvar al cometer la posible defraudación participando en el fraude contra la Hacienda Pública entraría en concurso con el delito de falsedad.

La creación del documento con la única finalidad de defraudar a la Hacienda Pública se consumaría dentro de éste sin posibilidad de concurrencia con el delito de falsedad documental. En el supuesto de la inclusión de datos falsos para obtener subvenciones se consumaría en este delito sin que se castigue por tales falsedades. Estas conductas en las que elemento estrella para cometer el fraude fiscal son las falsedades instrumentales, permite establecer con una claridad meridiana que su utilización cada día está mas en boga por la facilidad con la que se puede delinquir sin que pueda ser detectado por la Hacienda Pública, esto implica la necesidad de elaborar nuevas barreras además de las actuales administrativas y penales amén de bolsas de fraude que se escapan al control del Fisco para contribuir a la lucha contra el mismo.



## ABSTRACT

The act of love of God more important that occurs on the occasion of the creation of the world, is the man, which does not act as a servant of the designs of God, if not that the objective is the establishment of relations of love between the two parties, but always from the exercise of individual freedom more absolute, without any kind of constraints, acting in the decision-making with absolutely freedom of choice, this free will does not presuppose in no time a straight and adequate action to the divine commands, or in other terms that are always operates by beneficial behaviours aimed at the search of the asset, because at times and most of the desirable. It implies that the man in those situations it could happen through during his life, not acting kindly, if not that you can act toward evil. This freedom makes might germinate the seed of evil, and blinded by lies.

The man who enjoyed a full life in the earthly paradise provided that does not disrupt the divine order established, when he enjoyed an autonomy of absolute freedom in the that is revealed in all kinds of less a complacency that God himself had been forbidden to him, he does not take any of the apple tree circumscribed, but Adam was seduced by his companion Eva that had been induced by the serpent demon and tested the same. God heard the outrage carried out by the spouses, imposed on them the penalty of expulsion from Paradise.

The recurrent utilisation of the lie, understood always “in general terms” like “the statement that issues whose contained does not correspond to the reality” and that write in a document to have fit in the juridical traffic, is what the juridical legislations have treated to give protection through the repression of the documentary counterfeit in his ideological slope. However, this penal protection along the times has had his lights and his shadows, as although from the primes of the first juridical texts the figure has had his backrest, is true that in some occasions the letters of the legislative text happens on tiptoe on the figure and does not pronounce on the same, what does not want to say, that the behaviours did not accompany to the social reality of the moment, only has had reflection in the imaginary social.

The crime of documentary counterfeit so much in his material slope as in his ideological slope, punish from immemorial times, in which this last in the majority of the cases understands in general terms “the statement” that issues whose main characteristic is that the same does not correspond with the reality, this concept, along the history has been a static concept, in the penal field, understood like being missing to the truth in the narration of the facts, as in the civilian by means of the figure of the simulation like unconformity between the internal with external, included the stage of the coding the alterations in the concept of ideological counterfeit are practically non-existent.

The existence of these figure like object of protection, has to be backed by a very juridical to protect, and the determination of the same is not a peaceful question in the doctrine and in the jurisprudence, in some occasions betrays the public faith and in others the confidence that the society has deposited in the value of the documents regulated in the juridical legislation and like consequence the functionality of the document, by what there is not an unanimous agreement for clarifying a univocal concept of the very juridical object of protection. However, if the very juridical that treats to protect in the crimes of documentary falsity compares with the one of the crimes of the Public Inland revenue goes in at stake a new very juridical to protect the Public Inland revenue, situating us in front of divergent juridical goods, by what in principle would be feasible the existence of the convergence of two juridical goods to protect in a same social reality.

The counterfeit behaviour object of penal protection has to have a vehicle of transmission as it is the document of any public class, official, mercantile or private, understood like «all materialisation of a data, fact or narration or, said of form more precise all object that was able to collect some data or a statement of will or thought attributable to a person and allocated to join in the juridical traffic» and that they can be intentional, occasional, individual and groups, all they with the functions that exert: evidential, perpetual and guaranteeing contribute to create the security and confidence that the juridical traffic requires.

The consummation of the counterfeit crime is possible in his material slope as ideological by what the distinction between them is of theorist character, by this reason the legislator treated to give him solution through penalising the «fake of public documents when the subject active of the crime was exclusively the civil servant that acts in the exercise of his functions», by what would be invested of the public faith and has excluded the possible commission of the behaviour by the individual by what the behaviour would be lawful.

The fiscal fraud to the equal that happened with the counterfeit behaviours of ideological characteristics is a constant in the historical reality, and always the state authorities have struggled for the eradication of the same, but no always has achieved of an effective; by what in more occasions of the desirable, has had to award a fiscal amnesty to do clean sweep and encourage to the payment of the tributes and can satisfy the needs for con the society, that is what justifies that from the origins of the madding crowd demand the payment of the same.

The behaviours that penalises in the crimes against the public inland revenue would be: 1) evasion of the payment of tributes and of income to account of cash rewards or in species; 2) the undue obtaining of returns; 3) enjoy undue of fiscal profits and of subventions, in all they the ideological counterfeit of instrumental character for the commission of such behaviours would have fit.

Like consequence of the decriminalise produced in matter of ideological counterfeit does interesting that analyse separately both crimes, as well as the incidence of the instrumental falsities made with occasion to commit a fraud against the Public Inland revenue, in which depending of the type of crime of fiscal fraud committed well penalise the mentioned falsities like instrumental or subsume inside the fiscal type to what adds the problem of the prescriptions and fiscal amnesties that operate of different way in the administrative field as in the penal, extinguishing the corresponding responsibilities. However, in those behaviours that penalise by fiscal fraud, goes in at

stake the civil responsibility that in the crimes against the Public Inland revenue includes the tax debt left to credit to what adds him the corresponding default interests.

The counterfeit crime that consummates when it puts in circulation the document, and the crime against the Public Inland revenue would do it when it presents the self-assessment, required does to think in the possibility of the concurrence of concurrent offences situations.

The breach to present the statements or car-settlements, the same would bring the corresponding tax sanction, therefore, the supposition would understand atypical criminally although no in the administrative field.

The public civil servant the one who committed the counterfeit with the object of assists when committing the possible defraudation participating in the fraud against the Public Inland revenue would go in contest with the counterfeit crime.

The creation of the document with the only purpose to defraud to the Public Inland revenue would consume inside this without possibility of concurrence with the crime of documentary counterfeit.

In the supposition of the inclusion of false data to obtain grants would consume in this crime without that punish by such falsities.

These behaviours in which highlight to commit the fiscal fraud are the instrumental falsities, allows to establish with a meridian clarity that his utilisation each day is but in vogue by it's very easy commit a crime without that it can be detected by the Public Inland revenue, this involves the need to elaborate new barriers in addition to the current administrative and penal of stock exchanges of fraud that escape to the control of the tax authorities to contribute to the fight against the same.

## BIBLIOGRAFÍA DESTACADA

- ALEJANDRE GARCÍA, Juan Antonio. *Estudio histórico del delito de falsedad documental en Anuario de historia del derecho español*. Madrid: INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDIOS JURÍDICOS. JUNTA PARA LA AMPLIACIÓN DE ESTUDIOS E INVESTIGACIONES CIENTÍFICAS. CENTRO DE ESTUDIOS HISTÓRICOS. Núm. 42, 1972. ISSN 0304-4319.
- ANTÓN ONECA, José. *Historia del Código penal de 1822. Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*. Tomo XVIII (1965); Fasc. II. Mayo-Agosto MCMLXV. Madrid: INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDIOS JURÍDICOS.
- APARICIO PÉREZ, J. *El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia*. Navarra: ARANZADI, 1997.
- ARENAL, Concepción. *Cartas a los delincuentes*. Coruña: Imp. del Hospicio, á cargo de D. Mariano M. y Sancho, 1865.
- BAJO FERNÁNDEZ, Miguel. *Política Criminal y Reforma Penal. Delitos Patrimoniales Económicos en Política Criminal y Reforma Penal. Homenaje a la memoria del Prof. Dr. D. Juan del Rosal*. Madrid: EDESA, 1993.
- BASADRE, Jorge. *Historia del derecho peruano. Nociones generales, época prehispánica, fuentes de la época colonial*. Vol. I. Lima (Perú): ANTENA, 1937. (Col. Biblioteca Peruana de Ciencias Jurídicas y Sociales).
- BECCARIA, Cesare, Marchese di. *Tratado de los delitos y de las penas*. [Trad. del italiano por D. Juan Antonio de las Casas. Madrid: por Don Joachin Ibarra. Impresor de Cámara de S.M. 1774.
- BENEDICTO XVI, Papa. RATZINGER, Joseph. *La infancia de Jesús*. [Tít. orig. *Jesus von Nazareth*. Prolog. Die Kindheitsgeschichten. Trad. J. Fernando del Río, OSA] 2ª ed. Barcelona: PLANETA, 2012. (Col. Planeta testimonio). ISBN 978-84-08-03943-3.
- CARNELUTTI, Francesco. *La prueba civil*. [Apéndice de Giacomo P. Augenti. Trad. Niceto Alcalá-Zamora y Castillo], 2ª ed. Buenos Aires: DEPALMA, 1982. ISBN 950-14-0020-4.
- *Teoría del falso: El daño y el delito*. Buenos Aires (Argentina): LIBRERÍA EL FORO, 2004. ISBN 978-98-710-4412-2.
- CASTELAR, Emilio. *La Civilización en los cinco primeros siglos del cristianismo: Lecciones pronunciadas en el Ateneo de Madrid*. Tomo I. Madrid: MANUEL GÓMEZ MARÍN, 1858.
- COBO DEL ROSAL, Manuel. *Sustitución del I.G.T.E. por el I.V.A.: Principio de legalidad y retroactividad de la ley penal más favorable en Cuadernos de Política Criminal*. ISSN 0210-4059, Nº 53, 1994.
- CONDE-PUMPIDO FERREIRO, Cándido. *Código penal comentado: con concordancias y jurisprudencia*. (Dir. y autor), C. Conde-Pumpido Ferreiro; autores, L. Beneytez Merino..., [et al.]; Coordinadora, P. Díaz Martínez; 2ª ed. Barcelona: BOSCH, 2004, t. 2. Arts. 319 al final. ISBN 84-9790-034-0.
- DÍEZ-PICAZO, Luis. *El contrato en general, la relación obligatoria*. 10ª ed. (Serie: Sistema de derecho civil; v. 2, t. 1). ISBN 978-84-309-5495-7 (v. 2.1).
- FERRER SAMA, Antonio. *Comentarios al Código Penal*. Tomo III. Murcia: SUCESORES DE NOGUÉS, 1948.

- GACTO FERNÁNDEZ, Enrique; ALEJANDRE GARCÍA, José Antonio y GARCÍA MARÍN, José M<sup>a</sup>. *El derecho histórico de los pueblos de España (Temas y textos para un curso de historia del derecho)*. 8ª ed. Madrid: AGISA, 1994. ISBN 84-604-9807-7.
- GARCÍA-GALLO DE DIEGO, Alfonso. *Manual de Historia del Derecho Español. El origen y la evolución del derecho*. Vol. I. 9ª ed., revisada. Madrid: [s.n.]. (Artes Gráficas y Ediciones), 1982. ISBN 84-400-6062-9.
- GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, Antonio. *Tratado de criminología*. 5ª ed. act., corr. y aum. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 2014. (Serie: Teoría). ISBN 978-84-9053-778-7.
- GIMBERNAT ORDEIG, Enrique. *Autor y cómplice en Derecho penal*. Madrid: UNIVERSIDAD FACULTAD DE DERECHO. Sección de Publicaciones e Intercambio, 1966.
- GÓMEZ PAVÓN, Pilar. *La prescripción del delito en el Código Penal en Estudios de Derecho Penal y Criminología*. Tomo I. Madrid: UNED, 1989. ISBN 84-362-2478-7.
- HERVADA XIBERTA, Francisco Javier. *Introducción crítica al derecho natural*. 9ª ed. Pamplona: UNIVERSIDAD DE NAVARRA, 1998.
- JIMÉNEZ ASENJO, Enrique. *Nueva Enciclopedia Jurídica*. Tomo IX. [Preparada por Buenaventura Pellisé Prats]. Barcelona: FRANCISCO SEIX, 1982. ISBN 978-84-85020-20-1.
- JUAN PABLO II, Papa, Santo. Karol WOJTYLA. *Mi visión del hombre. Hacia una nueva ética*. [Edición preparada por Juan Manuel y Alejandro Burgos; Introd. y trad. de Pilar Ferrer; Presentación de Tadeus Styczen SDS.] 5ª ed. Madrid: PALABRA, 2005. (Col. Biblioteca Palabra. Serie: Pensamiento; núm. 2. Trilogía inédita I). ISBN 84-8239-182-8.
- KELSEN, Hans. *Teoría pura del derecho*. [Tít. orig. *Reine Rechtslehre*. Trad. segunda edición en alemán por Roberto J. Vernengo], 2ª reimpr. México: UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO, 1982. ISBN 968-58-0032-4.
- LARA PEINADO, Federico y LARA GONZÁLEZ, Federico. *Los primeros Códigos de la humanidad*. [Estudio preliminar, trad. y notas de Federico Lara Peinado y Federico Lara González. Eloy García (Dir.)], 2ª ed. Madrid: TECNOS, 2009. (Col. Clásicos del Pensamiento. Serie: Tercer Milenio). ISBN 978-84-309-4987-8.
- LARENZ, Karl. *Derecho justo: fundamentos de ética jurídica*. [Tít. orig. *Richtiges Recht. Grundzüge einer Rechtsethik*. Trad., y present. Luís Díez-Picazo], reimp. 1991. Madrid: CIVITAS, 1985. (Col. Monografías). ISBN 84-7398-364-5.
- LASARTE ÁLVAREZ, Carlos. *Principios de derecho civil. Parte general y derecho de la persona*. Vol. 1. Madrid: TRIVIUM, 1992- <1998>. ISBN 84-7855-859-4.
- LASSO GAITE, Juan Francisco. *Crónica de la codificación española. Codificación penal*. Tomo 5, vol. I. Madrid: MINISTERIO DE JUSTICIA. COMISIÓN GENERAL DE CODIFICACIÓN, 1970. NIPO 051-86-028-8. D.L. M-20.716-1970.
- LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, Jacobo, (Dir.); RODRÍGUEZ RAMOS, Luis; RUIZ DE GORDEJUELA LÓPEZ, Lourdes. *Códigos Penales Españoles. Recopilación y concordancias*. [Años: 1822 - 1848 - 1850 - 1870 - 1928 - 1932 - 1944]. Madrid: AKAL, 1988. (Col. Iure). ISBN 84-7600-246-7.
- LÓPEZ REY, M. ÁLVAREZ VALDÉS, F. *El nuevo código penal*, en *Revista de Derecho Privado*, Madrid, 1933.

- LORCA NAVARRETE, José Francisco. *Temas de teoría y filosofía del derecho*. Madrid: PIRÁMIDE, 1993. (Col. Derecho). ISBN 84-368-0769-3.
- LUZÓN CUESTA, José M<sup>a</sup>. *Compendio de Derecho Penal. Parte especial*. [Adaptado al programa de la oposición a ingreso en las Carreras Judicial y Fiscal]. Decimotercera ed. Octava conforme al Código Penal de 1995. Madrid: DYKINSON, 2005. ISBN 84-9772-665-0.
- MIR PUIG, Santiago. *Derecho Penal. Parte General*. 7<sup>a</sup> ed. 1<sup>a</sup> Reimpresión enero 2005. Barcelona: REPERTOR, 2004.
- MOMMSEN, Theodor. *Historia de Roma. De la fundación a la República*. Vol. I. [Tít. orig. *Römische Geschichte*. Trad. A. García Moreno. Pról. C.-D. af Wirsén], 6<sup>a</sup> ed. Madrid: AGUILAR, 1965. (Serie: Biblioteca Premios Nobel). DL. M. 2249-1965(I).
- MORILLAS CUEVA, Lorenzo. *Notas Sobre la Función del Derecho Penal en el Estado Democrático y de Derecho. Estudios Penales en Memoria del Profesor Agustín Fernández-Albor*. Santiago de Compostela: INSTITUTO DE CRIMINOLOGÍA Y SEMINARIO DE DERECHO PENAL. SERVICIO DE PUBLICACIONES DE LA UNIVERSIDAD DE SANTIAGO DE COMPOSTELA, 1989. ISBN 84-7191-543-X.
- *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social en Sistema de derecho penal español. Parte especial*. Madrid: DYKINSON, 2011. ISBN 978-84-9982-813-8.
- MUÑOZ CONDE, Francisco. *Derecho penal. Parte especial*. 20<sup>a</sup> ed., rev. y puesta al día conforme a las Leyes Orgánicas 1/2015 y 2/2015, de 30 de marzo. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 2015. ISBN 84-9119-058-5.
- PACHECO, Joaquín Francisco. *El Código Penal. Concordado y Comentado*. Tomo II. Madrid: IMPRENTA DE SANTIAGO SAU, 1848.
- PEDREIRA GONZÁLEZ, Félix. *La prescripción de los delitos y de las estafas. Doctrina y jurisprudencia*. Madrid: CEURA, 2004. ISBN 84-8004-642-2.
- QUERALT JIMÉNEZ, Joan J. “*Ne bis in ídem*”: *Significados constitucionales en Política Criminal y Reforma Penal. Homenaje a la memoria del Prof. Dr. D. Juan del Rosal*. Madrid: EDESA, 1993.
- RODRÍGUEZ DEVESA, José M<sup>a</sup> y SERRANO GÓMEZ, Alfonso. *Derecho penal español. Parte especial*. Decimosexta edición. Madrid: DYKINSON, 1993. ISBN 84-88030-78-9.
- RODRÍGUEZ RAMOS, Luis. *Compendio de derecho penal. (Parte especial)*. Madrid: TRIVIMUM, 1985. ISBN 84-86440-03-3.
- SALILLAS, Rafael. *La vida penal en España*. [Reimpresión facsímil. Madrid: [s.n.]. IMPRENTA DE LA REVISTA DE LEGISLACIÓN, á cargo de J. M. Sardá, 1888]. Pamplona (Navarra): ANALECTA, 1999. (Col. De Derecho. Serie: Derecho Penal. Estudios). ISBN 84-92346-02-7.
- SÁNCHEZ-ARCILLA BERNAL, José. *Las Siete Partidas: el libro del Fuero de las Leyes. Alfonso X el Sabio*. Madrid: REUS, 2004. ISBN 84-290-1393-8.
- SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Francisco Javier. *Una solución práctica a la polémica, aún sin resolver, del delito fiscal en Curso de Derecho Penal Económico*. 2<sup>a</sup> ed. Madrid: MARCIAL PONS, 2005. (Col. Manuales Profesionales Penal).

SANTA CECILIA GARCÍA, Fernando. *Delito de Daños: evolución y dogmática (art. 263 Código Penal)*. Madrid: UCM. FACULTAD DE DERECHO, 2003. (Col. Monografía). ISBN 84-8481-008-9.

— *La responsabilidad civil “ex delicto” en el proyecto de código penal de 1992 en Política Criminal y Reforma Penal. Homenaje a la memoria del Prof. Dr. D. Juan del Rosal*. Madrid: EDESA, 1993.

— *Recensión al libro de La retroactividad. Normas jurídicas retroactiva e irretroactivas*, en Foro, Nueva época, núm. 3/2006: 499-528 de José María Suarez Collía, 2ª ed., Madrid: RAMÓN ARECES, 2005.

SERRANO GÓMEZ, Alfonso. *La prescripción del delito: (tres cuestiones)*. Madrid: Dykinson, 2003 [i.e. 2004]. ISBN 84-9772-228-0.

VICENTE MARTÍNEZ, Rosario de. *El principio de legalidad penal ¿en periodo de rebajas? en Legalidad y Defensa. Cuantías constitucionales del derecho y la justicia penal*. [Nicolás González-Cuéllar Serrano y Eduardo Demetrio Crespo (Dir.) et ali.] Madrid: EDICIONES JURÍDICAS CASTILLO DE LUNA, 2015. ISBN 978-84-942764-1-5.

*Código Penal de España. Sancionado por S.M. en 19 de mayo de 1848 y reformado según Real-Decreto de 30 junio de 1850 y Comentado por D.J.B.S. y C. abogado*. Barcelona: IMPRENTA DE D. MANUEL SAURÍ, calle Ancha esquina al Regomí, 1850.

*Biblia de Jerusalén*. [Trad. Jesús Moya; José Ángel Ubieta (Dir.), et al., nueva ed. española rev. y aum. Textos bíblicos traducidos de los originales según la crítica textual y la interpretación de la Sagrada Biblia bajo la dirección de la Escuela Bíblica de Jerusalén]. Bilbao: DESCLÉE DE BROUWER, 1981. ISBN 84-330-0022-5.



## INTRODUCCIÓN

El objetivo fundamental planteado en esta tesis consiste en abordar el problema que plantea el uso indiscriminado y cada vez mayor de la falsedad ideológica por los contribuyentes, con la grave repercusión económica que conlleva para la Hacienda Pública.

– Método: Se ha utilizado el hipotético-deductivo

– Contenido y estructura: Esta memoria se divide en dos partes, abarcando en la primera desde el origen de la figura hasta su configuración actual y en la segunda su conexión con el ámbito tributario.

Para la consecución del mismo se han utilizado varias hipótesis de trabajo:

- La primera consiste en el estudio de la génesis de la falsedad ideológica lo que en *román paladino* no es otra cosa que la mentira, que surge cuando se trata de ocultar la verdad. Las investigaciones previas al presente estudio parten de una perspectiva actual y su detallado análisis nos lleva a retroceder poco a poco en el tiempo, hasta situarnos en el origen mismo, es decir, en la *creación del hombre*, que al ser tentado por una falsedad cubierta de proposición le hace sucumbir y caer al abismo de la mentira. A partir de ese momento la falsedad se configura como una constante y acompañará al hombre formando parte de él.
- La segunda hipótesis de trabajo consiste en conocer si la conducta falsaria se circunscribe a la estrictamente material o por el contrario se extiende a la ideológica, procediendo a estudiar si tal proceder ha tenido algún reflejo en los distintos ordenamientos a lo largo de la historia.
- La tercera hipótesis consiste en la investigación sobre la dinámica evolutiva del concepto de falsedad ideológica.
- La cuarta hipótesis versa sobre si existe un bien jurídico protegido en las falsedades o bien una pluralidad de ellos, dependiendo de la clase de documentos objeto de protección.

- La quinta hipótesis gira en torno al modo en como la Hacienda Pública puede llegar a conocer el patrimonio y el número de contribuyentes censados.
- La sexta hipótesis se centra en conocer si las conductas encuadradas dentro de los límites del delito fiscal tiene cabida la falsedad ideológica.
- La séptima hipótesis consiste en estudiar si la falsedad ideológica entra en concurso con los delitos fiscales.

El delito de falsedad documental tanto en su vertiente material como en su vertiente ideológica, se castigan desde tiempos inmemoriales, en la que esta última en la mayoría de los casos se entiende en términos generales como “la declaración” que se emite cuya principal característica es que la misma no corresponde con la realidad; al ser un concepto estático, sobre todo a partir del momento de la codificación española en el que las modificaciones son prácticamente inexistentes.

El objeto del presente trabajo no es tanto intentar demostrar que ha sido un concepto pacífico en la doctrina, sino el hecho de cómo incide el delito de falsedad ideológica en el ámbito de la Hacienda Pública, pues la existencia de bienes jurídicos dispares tanto en la conducta de falsedad cometida en documento público como en documento privado, así como en los delitos contra el Erario Público y como consecuencia de las despenalizaciones producidas en materia de falsedad ideológica hace interesante que analicemos por separado ambos delitos, así como la incidencia de las falsedades instrumentales realizadas con ocasión de cometer un fraude contra la Hacienda Pública, en la que dependiendo del tipo de delito de fraude fiscal cometido bien se penalizan las mencionadas falsedades como instrumentales o bien se subsumen dentro del tipo fiscal a lo que se añade el problema de las prescripciones y *amnistías fiscales* que operan de modo diferente en el ámbito administrativo como en el penal, extinguiendo las responsabilidades correspondientes.

Con todo ello se pretende demostrar la facilidad con la que se puede delinquir sin que pueda ser detectado por la Hacienda Pública y la necesidad de elaborar nuevas barreras además de las actuales administrativas y penales amén de bolsas de fraude que se escapan al control del Fisco para contribuir a la lucha contra el mismo.

*Dice el Señor:*

*Enseñaron a su lengua a decir mentira.*

*Jer 9, 5*

## PRIMERA PARTE

### CAPÍTULO I

#### I. LAS CODIFICACIONES ESPAÑOLAS

##### 1. INICIO DE LA ETAPA CODIFICADORA ESPAÑOLA

El deseo de unificar la legislación vigente, no es una apetencia aislada en la historia, si no que ha sido la única salida posible ante el caos legislativo que se ofrecía por *mor* de las circunstancias sociales, que no permitía un adecuado conocimiento de las normas en vigor aplicables al caso concreto. Esta realidad era la causante de la inseguridad jurídica que presidía la judicatura y que irremediabilmente penaba sobre el reo.

Esta causa obligada no se instauraba en todas las ramas del Derecho por igual, a criterio de LASSO GAITE, «la necesidad de lograr la codificación penal, se siente antes que la civil. A lo que añade que «mientras la codificación civil fue meta apetecida por afanes filosóficos principalmente, la penal se nos muestra inicialmente como anhelo de reforma de la legislación criminal antigua, cuya dureza había sido desbordada por otras corrientes humanitarias». Aparece en la política legislativa como el medio de alcanzar la reforma de la legislación criminal, tan severa como anticuada, ya que el sistema de las Recopilaciones o Códigos generales, vigentes en el siglo XVIII, significaba la supervivencia del derecho medieval, inadecuado a su tiempo por la transformación social operada»<sup>1</sup>.

BECCARIA puso de manifiesto la severidad de las penas y la necesidad de dulcificar las mismas, en 1764 «y apoyando la obra de Beccaria», —especifica ARNOSO— «Bentham, Howard y Marat, como aquellas que buscaron una penalidad más justa»<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> LASSO GAITE, Juan Francisco. *Crónica de la codificación española. Codificación penal*. Tomo 5, vol I. Madrid: MINISTERIO DE JUSTICIA. COMISIÓN GENERAL DE CODIFICACIÓN, 1970. NIPO 051-86-028-8, págs. 9 y 11.

<sup>2</sup> ARNOSO MARTÍNEZ, Ainara. *Cárcel y trayectorias psicosociales: actores y representaciones sociales*. Donostia = San Sebastián: ALBERDANIA, 2005. (Serie: Giza eskubideak; 4 = Derechos humanos; 4). ISBN 84-96310-55-8, pág. 43.

En este punto recogemos una pincelada de su pensamiento en el que una pena desmedida supera su finalidad, la restitución del mal causado, y la atónita reacción de los lectores, testigos actuales de una época pretérita por la cruenta barbarie ejecutada por quienes se sienten dueños y señores de la verdad que descargaban su ira sobre el ajusticiado que empujado por su paupérrima situación comete el crimen que tan caro le va a costar:

«Al paso que los castigos son más crueles, los ánimos de los hombres, que, como los fluidos, se ponen á nivel con los objetos que los rodean, se endurecen. Para que una pena obtenga su efecto, basta que el mal de ella exceda al bien que nace del delito; y en este exceso de mal, debe ser calculada la infalibilidad de la pena, y la pérdida del bien, que el delito produciría. Todo lo demás es superfluo, y por tanto tiránico. ¿Quién al leer las Historias no se llena de horror, contemplando los bárbaros e inútiles tormentos, que con ánimo frío fueron inventados y executados por hombres que se llamaban sabios? ¿Quién podrá no sentir un estremecimiento interior y doloroso, al ver millares de infelices, á quienes la miseria (ó querida, ó tolerada de las Leyes, que siempre han favorecido á los pocos y abatido á los muchos) obligó y condujo á un retroceso desesperado sobre el primer estado de naturaleza; ó acusados de delitos imposibles, y fabricados por la temerosa ignorancia; ó reos solo de ser fieles á los propios principios, despedazados con supuestas formalidades, y pausados tormentos, por hombres dotados de los mismos sentidos, y por consiguiente de las mismas pasiones, agradable espectáculo de una muchedumbre fanática?»<sup>3</sup>.

El fenómeno de codificación que se manifestaba y hacía sus estrenas en el territorio hispano se extendía también a las colonias españolas que se encontraban en el Caribe, «eran pobres y le costaban dinero a la monarquía —expone LUCENA— que seguía teniendo que invertir en ellas para sufragar la construcción y el mantenimiento de las fortificaciones y sostener sus guarniciones» como consecuencia de los problemas que

---

<sup>3</sup> BECCARIA, Cesare, Marchese di. *Tratado de los delitos y de las penas*. [Trad. del italiano por D. Juan Antonio de las Casas. Madrid: por Don Joachin Ibarra. Impresor de Cámara de S.M. 1774, págs. 137-138 y 140-141.

surgentes de «las invasiones foráneas al Caribe» el apuntalamiento del «régimen de las flotas» y la contención de la «piratería», la situación paupérrima española contrastaba no obstante con «las islas del Caribe inglesas y francesas en las que se había producido un vertiginoso desarrollo económico gracias al sistema de plantación, apoyado en la importación masiva mano de obra esclava. Estas colonias eran ricas y enviaban a sus metrópolis numerosos productos coloniales (azúcar, café, algodón, etc.) de gran rentabilidad».

Estas situaciones inexorablemente constituyeron un revulsivo pues los «mandatarios reformistas españoles se impusieron el deber» de subsanar «aquella situación anómala, introduciendo en las Antillas españolas las claves del éxito foráneo, que parecía residir en una gran agricultura de plantación, apuntalada por una introducción masiva de esclavos». Esta oleada ingente de población sometida a esclavitud, obligaba la «necesidad de dotarlas de un instrumento jurídico de represión de los esclavos, similar al que poseían las colonias francesas, ya que las viejas ordenanzas habían sido incapaces de controlarles» a consecuencia de las conductas que cometían; «se escapaban de sus amos y formaban palenques y cumbes, que representaban un peligro permanente para las ciudades cercanas, pues asaltaban los caminos, los hatos y hasta las haciendas».

El instrumento jurídico que intentaría solucionar las conductas esclavistas fue mediante los *Códigos Negros* «Código de legislación para el gobierno moral, político y económico de los negros de la isla Española». Es lo que significa que, «Los Códigos Negros españoles fueron una expresión típica del despotismo ilustrado y surgieron en el último tercio del siglo XVIII, como consecuencia de la nueva política de rentabilización de las colonias del Caribe».

Entre los Códigos Negros también se preceptúan barreras de adelantamiento en la protección jurídica del fraude, concretamente, en su Ley 3 en el tercer Código: Santo Domingo de 1784, «no publicado», en la que cada hacendado deberá hacer constar los datos necesarios para identificar esclavo, que deberá hacer constar en un listado que deberá entregarse al encargado responsable del cuartel o Cabildo secular, para que no se pudiese solicitar el importe del esclavo condenado a muerte por una pena ordinaria. Esta conducta engañosa hace que se exija el fiel reflejo de la realidad en el documento, que si bien su procedencia es privada, por su destino, se constituía en público para evitar posibles modificaciones. Esta referencia trata de evitar que se instrumentalizase la falsedad documental para cometer un fraude que consiste en evitar por parte del Estado

enfrentarse a una responsabilidad civil, en la que siempre correspondería como consecuencia de una conducta dañosa y no como consecuencia del cumplimiento de una pena capital como consecuencia de una conducta ilícita del que se encuentra bajo el dominio del que ejerce el derecho de propiedad sobre el no separado.

El personal esclavo también era objeto de tributación, de carácter anual en las «Pascuas de Navidad», al ser la época de más concurrencia de los que poseen haciendas en las ciudades, castigándose al que no efectúe tales contribuciones, procediéndose contra ellos «hasta la efectiva paga de las cantidades que hayan adeudado, en la Ley 4, y en cuando la tributación de dos reales por esclavo no alcanzase para los gastos que se ofrecieren para este sector, el Ayuntamiento podrá aumentarlas equitativamente, con la aprobación de la Real Audiencia, así como el personal necesario, racheadores o cuadrilleros «destinados a la aprensión de los cimarrones y vagamundos» presentes en la colonia española, en la Ley 5, estas medidas para evitar el fraude también se preceptuaban medidas que se producían en la propia Hacienda, para garantizar la «pureza e integridad» de las cantidades recaudadas se efectuará «la entrega de tres llaves, la primera a los Alcaldes Ordinarios, la segunda al Regidor Decano, y la tercera al Tesorero que anualmente nombrará el Cabildo de los hacendados», en la Ley 9, mismamente «se formarán dos libros, uno de cargo y otro de data, en que respectivamente se asienten con la mayor claridad y distinción las entradas que en ellas se fueren haciendo, como también las pagas que precisamente se han de ejecutar con libramiento en forma de dicho Ayuntamiento» y no de otra manera, en su Ley 10. El texto de las Leyes las recoge LUCENA y las seguimos transcritas. El proceso histórico «de imposición de estos Códigos Negros y Reglamentos demuestra –indica el autor– la hostilidad de los amos de esclavos hacia cualquier intento de regulación del sistema que usufructuaban, porque representaba un recorte de su omnímodo poder sobre los siervos. Obstaculizaron por ello su implantación y lucharon, cuando no pudieron oponerse a ellos, para anular las cláusulas que les imponían obligaciones onerosas»<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> LUCENA SALMORAL, Manuel. *Los Códigos Negros de la América Española*. Madrid: UNIVERSIDAD DE ALCALÁ/UNESCO, 1996. (Col. Memoria de los Pueblos). ISBN UNESCO 92-3-303344-9. ISBN UNIVERSIDAD DE ALCALÁ 84-8138-152-7, págs. 5, 6, 7, 197, 244, 245 y 246.

## 1.1. PROYECTO DE CÓDIGO PENAL DE 1787: UN INTENTO FALLIDO

En 1722, quizá influenciado por las ideas ilustradas, «el jurista hispano –según HERNÁNDEZ MARCOS– concibe así su quehacer teórico y la práctica codificadora a la que acompaña como contribuciones al proceso europeo común de racionalización y humanización del derecho y jurisprudencia penales impulsado por la cultura ilustrada»<sup>5</sup> elevaba Melchor de Macanaz a Felipe V, –según puntualiza CASABÓ– un escrito titulado *Auxilios para bien gobernar una Monarquía Católica* en el que ponía de relieve el enojo sufrido ante la pluralidad legislativa que provoca interpretaciones para todos los gustos, por estas razones, el fiscal del Consejo de Castilla escribía que “Debe persuadirse el Monarca, que el principalísimo auxilio para el equitativo, y justo régimen de sus reynos han, y deben ser las leyes con que se gobiernan, pocas, sólidas, y sin la tenaz admisión de controversias, que antes confunden que determinan”.

Por cada ley, continuará escribiendo, “hay veinte autores, interpretándolas cada uno de diferente manera; cuya contradicción, que arrojan, vicia los tramites de la Justicia; pues ofuscando los entendimientos de los Jueces, tal vez entre la infinidad de dictámenes que encuentran eligen el menos adaptable a la razón: y de este modo se impone una sentencia inarreglada a los merecimientos de una justicia conocida”.

Estas circunstancias le motivaron a subsanarlas, y enunciarle su propuesta al Rey, en la que le escribe que “establezca en sus estados una inalterable constitución de leyes y de términos: lo primero se puede conseguir fácilmente con la formación de un Código; el que únicamente servirá de pauta y de regla a los Jueces y Letrados; cuya dificultad, que a los unos y los otros se ofrezca, deberá juzgarla y definirla el Príncipe como supremo Legislador”.

El filósofo-escritor Macanaz, también expresa su reprobación a la aplicación de la pena de muerte, pero no desde un criterio generalista de humanización de las penas como manifestara Beccaría si no desde un criterio utilitarista que el Estado debiera adoptar. Si no actuase de esta manera y no optase por un criterio utilitarista de las penas, nos encontraríamos ante la situación siguiente: imaginemos el caso de los delitos que no

---

<sup>5</sup> HERNÁNDEZ MARCOS, Maximiliano. *Las sombras de la tradición en el alba de la ilustración penalista en España. Manuel de Lardizábal y el proyecto de código criminal de 1787. Res publica: revista de*



estuviesen sancionados con la pena capital, y se optase por aplicar, pongamos por caso, una pena de mutilación; pues bien, con tan solo un índice medio de delincuencia que tuviese, a la vuelta de unos años, ese mismo Estado se encontraría con un *ejército de mutilados, ex lege*, cuyos individuos a duras penas podrían ganarse la subsistencia – dejándolos en manos de la *Beneficencia del Estado*– y en caso de necesidad tampoco podrían ser movilizados ante un eventual conflicto armado como fuerza ofensiva, quedando bastante limitada también como defensiva<sup>6</sup>. En realidad lo que se produce es una paradoja pues si se retribuye a la sociedad con la ejecución de la pena sobre el reo, al mismo tiempo se le está privando a ésta de un miembro útil que bien podría desempeñar algún tipo de trabajo. La utilidad de no ejecutar la pena capital es patente, desde el punto de vista del Estado, pero también hay que tener en cuenta el punto de vista de alguien que se convierte en testigo silencioso de la escena, el verdugo. DIÈNE se hace eco de «la advertencia del Premio Nobel Elie Wiesel: “El verdugo mata siempre dos veces, la segunda vez mediante el silencio”» al prologar la obra de LUCENA SALMORAL<sup>7</sup>. Para demostrar la situación por la que atraviesan en cada una de las ejecuciones hemos recogido el testimonio de una entrevista al Dr. Allen Ault concedida al programa HARDtalk de la BBC. Fue un psicólogo que trabajaba en el centro de diagnóstico y clasificación de los servicios penitenciarios de Georgia. El centro donde él trabajaba fue elegido para albergar una cámara de ejecución y se convirtió en su director, sin haber optado a ello, y a medida que desaparecían las personas, la

---

filosofía política. ISSN 1576-4184, núm. 22, 2009. [Ejemplar dedicado a: Floridablanca y su época], (*cfr.* pág. 48), págs. 39-68.

<sup>6</sup> «“Es práctica quasi inconcusa en España castigar con la pena ordinaria de muerte al que hizo uno o mas robos sin concurrir otras circunstancias que hagan mayor el delito; cuya practica no es nada conducente al reyno, ni con estos exemplares se remedian tales excesos. Castigar estos reos con la pena de muerte es quitar al Estado tantos miembros como los que fallecen en el patibulo. Y en todo caso un hombre vivo puede producir mucho al reyno, y quedar castigado su delito, sin facultad para volver a cometerlo”. Más adelante, repite: “un hombre muerto es un miembro podrido para la Monarquía”. Como sustitutivo, se señala: “El modo que sean útiles a ella todos estos delincuentes, y que no les quede facultad para repetir sus excesos, será el demandar el Príncipe sean sentenciados por toda su vida a las obras fuertes en lo interior del Reyno, como son a las Minas de Azogue, o a los Arsenales, y a los destinos donde se construyen los navíos, y alguno de los mas viles al remo de las galeras, donde deberán estar con todas las prisiones necesarias para su guarda, de noche en sus cuarteles, y de día en el trabajo incesante con la correspondiente tropa, que los guarde, y un pesado grillete que los distinga. Crea el Príncipe, que no es este menos exemplar castigo para el temor y escarmiento, que el que infunde el de la pena capital, porque este es el fin de todos los males, y aquel es una muerte dilatada, que hace purgar el delito al que lo cometió; y este da a la Monarquía el beneficio, que produce su trabajo repetido hasta la muerte”».

<sup>7</sup> LUCENA SALMORAL, Manuel. *Los Códigos Negros de la América Española. Op. cit.* Prólogo.

Doudou DIÈNE, a la sazón Director de la División de Proyectos Interculturales (UNESCO).

conciencia no le dejaba vivir por lo que en la entrevista desnudaba su corazón quizás en un intento de aliviarla: «Es la forma más premeditada de asesinato que puedas imaginar y se mantiene en su psique para siempre». “Pude ver la descarga eléctrica que atravesó su cuerpo. Se quebró la cabeza hacia atrás haciéndose un silencio total...; entonces comprendí que había matado a un ser humano”<sup>8</sup>.

El 23 de febrero de 1734 publicaba Felipe V una pragmática por la que se imponía la pena de muerte a los mayores de 17 de años que cometiesen un hurto en la Corte o su rastro “sin arbitrio para contemplar ni conmutar esta pena en alguna otra más suave y benigna”.

Posteriormente el Consejo en consultas de 9 de abril y 23 de noviembre de 1745, nuevamente manifestaba al Rey la disconformidad sobre la pena de muerte, según Sempere, recogida por CASABÓ, que la consideraba «desmedida y nada proporcionada a la cualidad del delito que se imponía» porque no conseguía la finalidad de la pena, cual es la de «contener los robos», pues «los robados» no «se atrevían a denunciar a los ladrones, ni los testigos a declarar la verdad, consintiendomás bien en gravar sus conciencias, quebrantando el juramento, que en ver condenado a nadie a muerte por un delito que no tenían por grave, ni digno de semejante pena».

Posteriormente Carlos III el 13 de abril de 1764, año de publicación de Beccaria renovaba la vigencia de la pragmática de Felipe V de 1734, situación que propiciaba que numerosas consultas del Consejo se sucedieran. Lardizábal, según recogería CASABÓ, «el Rey, en su contestación a la consulta», «encargó al Tribunal Supremo, a quien tiene fiada la administración de justicia, y el gobierno de los pueblos, que tratase y consultase sobre los medios de hacer una reforma en la jurisprudencia criminal» y «se continuase en la colección de Leyes penales», por lo que la respuesta a la consulta evacuada por el Consejo de 25 de septiembre de 1770, la «Real» respuesta «a la consulta se inicia oficialmente en España la codificación criminal». Esta orden real quedaría un tanto en el olvido, hasta el oficio de Manuel de Roda en 1776, que si bien no se refería «expresamente a la formación de un Código Criminal, sin embargo, parece motivó que el Consejo comisionase a Lardizábal», una vez elaborado el trabajo

---

<sup>8</sup> SACKUR, Stephen. *Electric chair haunts US former executions chief*. Artículo de prensa aparecido el 23 de febrero de 2014 en *BBC News Magazine*.

recopilatorio, la Junta de Legislación o Recopilación elevaría a Floridablanca, para su aprobación, el plan del futuro Código Penal, que «se le remite nuevamente en abril de 1788». Sin embargo esta respuesta nunca llegaba a producirse, por lo que unido a la Revolución Francesa en 1789 «que supuso un freno a las reformas ilustradas emprendidas en España» hizo al Proyecto quedarse como tal y no se elaborase el primer Código Penal de vigencia en el territorio nacional.

En este proyecto de Código Penal se puede observar que las falsificaciones documentales como instrumento para defraudar a la Hacienda Pública no tienen expreso reconocimiento, al igual que en épocas anteriores como hemos visto en el delito de falsedad y como veremos en los antecedentes de fraude fiscal, no se produce un maridaje entre ambas figuras, mantienen vidas separadas, o bien se falsifica o bien se defrauda al Erario Público, en cuanto a las falsificaciones se encuentran preceptuadas en la Parte I titulada “De los delitos y sus penas” en su (pág. 336) Título VII en “De los delitos contra la fe pública” y pretendía regular las conductas de los “Escribanos falsarios y otras personas públicas en asuntos pertenecientes a su empleo” así como la “Falsificación de instrumentos y documentos públicos” pero de la titulación no se desprende si la falsificación se circunscribiría a la falsedad material o también quedaría incluida en la inmaterial, a diferencia de la regulación actual que esta clase de delitos se encuentran encuadrados dentro de las falsedades documentales como un delito autónomo deduciéndose que el bien jurídico protegido sería la fe pública en el articulado que castiga al funcionario público que investido de funciones de fedatario comete falsificaciones en documentos de carácter público. También las falsificaciones en documento privado tienen cabida en este proyecto, (pág. 338) en su Título XII que se denomina “De los delitos contra la propiedad y bienes de los particulares” trataría de la “Falsificación de firmas y papeles privados” una denominación inconcreta para poder determinar el alcance de dichas conductas. En cuanto a las conductas que tienden a defraudar al Tesoro público, también era una conducta que tenían pensado desarrollar en tres vertientes en el futuro Código Penal en la Parte I, en su (pág. 333) título II titulada “De los delitos contra el Estado” 1º “Imposición y exacciones sin permiso, o privilegio del Soberano” 2º “Impetración de Bulas contra las Regalías de la Corona, contra la Jurisdicción Real, o contra el Real Patronato” 3º “Ejecución de Bulas o

---

[En línea: <<http://www.bbc.com/news/magazine-26273051>>; consulta: 13 enero 2015].

Breves sin el pase correspondiente”. Estas conductas diferentes a la que regula nuestro código penal, castigan la conducta comisiva imponer cargas tributarias tanto a solicitar y ejecutar privilegios sin los correspondientes permisos legales. Sin embargo en el 337 Título IX denominado “De los delitos contra el Erario Real y contra el Comercio Público” se registran conductas defraudatorias en el *iter* previo a la conducta genérica del art. 305 que persigue nuestro Código Penal, “Falsificación de Letras de cambio” el “Uso de pesas y de medidas falsas”, “Falsificación de Billetes” y “Falta de Ley en los metales que se trabajan y adulteración de otras cosas comerciales”. En la parte (pág. 340) IV “De las pruebas de los delitos” en su Título I “De la prueba por testigos”, iban a elaborar una definición de “Quándo deben reputarse por falsa, y los que las hacen por falsarios” por la importancia de la prueba testifical única que determinaría la culpabilidad o inocencia del acusado. Lo mismo sucede en su (pág. 341) Título III que trata “De la prueba instrumental” no como un medio si no como una finalidad” en la que se establecería una definición sobre lo que se debería entender por “Instrumentos públicos” y, “cuales deben reputarse por tales”, “Que fe hacen en Juicio, y que se requiere para que hagan prueba completa” y “Que efectos produce la prueba instrumental en contraposición de la testimonial” en aras a la protección de la seguridad en el tráfico jurídico<sup>9</sup>.

No obstante, el aire renovador que pretendía Fernando VII, en el Decreto de 1819, nunca vería la luz, porque –según ONECA– «Riego en Cabezas de San Juan» se sublevaba, «iniciándose el periodo constitucional de 1820 a 1823», durante este trienio liberal surgiría, por otras vías legislativas, este Código<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> CASABO RUIZ, José R. *Los orígenes de la codificación penal en España: el plan de Código criminal de 1787* en *Anuario de derecho penal y ciencias penales*. ISSN 0210-3001, tomo 22, Fasc/Mes 2, 1969, (cfr. págs. 315, 316, 320, 322, 329, 336, 338, 340 y 341), págs. 313-342.

<sup>10</sup> ANTÓN ONECA, José. *Historia del Código penal de 1822* en *Anuario de derecho penal y ciencias penales*. ISSN 0210-3001, tomo 18. Fasc/Mes 2, 1965, (cfr. pág. 267), págs. 263-278.

## 2. CÓDIGOS PENALES DEL SIGLO XIX: PRIMERA ETAPA DE LA CODIFICACIÓN ESPAÑOLA

El inmovilismo de las ideas preconcebidas de épocas pretéritas que se venía haciendo presente de forma secular parece tocar a su fin con la llegada de la codificación del siglo XIX; RODRÍGUEZ DEVESA nos hace un esbozo de esta situación:

«El derecho penal hunde sus raíces en los tiempos más remotos y todavía sobreviven, aquí y allá, residuos de superadas concepciones sacrales y mágicas. En las conductas delictivas que describen los Códigos habitan aún hoy antiquísimas técnicas criminales, a las que se han ido añadiendo otras nuevas nacidas del incremento de intereses que buscan su protección en la pena. Pero el origen inmediato del derecho penal moderno hay que buscarlo en el siglo XIX, influido en sus comienzos por el poderoso movimiento de ideas de la Ilustración, y en sus finales por el positivismo antropológico y sociológico, que hace que se incorporen las “medidas de seguridad”»<sup>11</sup>.

El panorama legislativo recién estrenado el siglo XIX no se caracterizaba precisamente por la uniformidad y la singularidad, pues en vigor se encontraban –tal y como explica RODRÍGUEZ DEVESA– una pluralidad de textos legales: la *Novísima Recopilación*, los *Fueros* y las *Partidas*, el orden de aplicabilidad fue marcado por el *Ordenamiento de Alcalá*, respecto al cual ALONSO MARTÍN nos hace la observación que «se le llama Cuaderno de Alcalá, Cuaderno de las Cortes de Alcalá, o simplemente el Cuaderno, con

---

<sup>11</sup> RODRÍGUEZ DEVESA, José M<sup>a</sup> y SERRANO GÓMEZ, Alfonso. *Derecho penal español. Parte especial*. Decimosexta edición. Madrid: DYKINSON, 1993. ISBN 84-88030-78-9, pág. 93.

El autor solicita que se confronte su opinión con la de los autores Hentig, Jescheck y Mezger.

SAINZ GUERRA, Juan Ángel. *La evolución del derecho penal en España*. Jaén: UNIVERSIDAD DE JAÉN, 2004. (Serie: Monografías jurídicas, económicas y sociales). ISBN 84-8439-214-7, pág. 27.

Este autor también participa de la misma opinión, pues dice que la Codificación es «heredera de las ideas ilustradas», e irá cobijando de forma paulatina hasta llegar a consolidar «los principios de legalidad y de la presunción de inocencia».

Acompaña en nota a pie el matiz siguiente: «A medida que se produce el tránsito del sistema jurídico del Antiguo Régimen al codificado el objeto que la pena sanciona comienza a transformarse. Si el cuerpo del condenado había sido hasta este momento el fundamento sobre el que hacer incidir la gravedad de la pena, a partir de ahora comenzarán a ser los derechos de los transgresores de la norma penal los que, dependiendo de la sanción, empezarán a restringirse».

enumeración de leyes correlativas»<sup>12</sup>, aunque las fuentes las constituían las *Pragmáticas* y las *Partidas* (observación que recoge de CUELLO-CAMARGO), aunque los escritores de finales del XVIII hasta la primera mitad del XIX ya reconocían «que no se aplicaban las penas crudelísimas que la legislación vigente, sobre todo las *Partidas*, herederas del derecho romano, prevenían». Si bien esta coyuntura pudiera parecer bastante positiva para el reo, nadamás lejos de la realidad, «pues en su lugar se había instaurado la arbitrariedad en los juicios criminales. La “pena arbitraria” era la consecuencia de muchos delitos». Esta situación creaba inseguridad en la práctica jurídica lo que facilitó que maduraran «los espíritus para una renovación legislativa»<sup>13</sup>. Esta renovación evolutiva hacia un marco jurídico base de protección en los derechos del reo se hace realidad el 6 de julio del año 1808 en el Estatuto de Bayona en la que se impide detener a una persona sin orden adecuada a la ley y de forma escrita<sup>14</sup>, para solidificar el principio de legalidad prohibiendo la posibilidad de incumplimiento del referenciado principio por parte de las autoridades competentes que incurrirán en el crimen de

---

<sup>12</sup> ALONSO MARTÍN, María Luz. *Nuevos datos sobre el Fuero o Libro Castellano: notas para su estudio*. en *Anuario de historia del derecho español*. ISSN 0304-4319, núm. 53, 1983, pág. 428.

<sup>13</sup> RODRÍGUEZ DEVESA, José M<sup>a</sup> y SERRANO GÓMEZ, Alfonso. *Derecho penal español. Parte especial*. *Op. cit.*, págs. 94 y 95.

<sup>14</sup> *Estatuto de Bayona*. Título XIII. “Disposiciones generales”.

[En línea: <[http://www.congreso.es/docu/constituciones/1812/Bayona\\_cd.pdf](http://www.congreso.es/docu/constituciones/1812/Bayona_cd.pdf)>; consulta: 28 diciembre 2014].

Una copia de la misma se puede encontrar en la citada página del Congreso de los Diputados de España.

«Art. 127. Ninguna persona residente en el territorio de España y de Indias podrá ser presa, como no sea en flagrante delito, sino en virtud de una orden legal y escrita».

«Art. 128. Para que el acto en que manda la prisión pueda ejecutarse, será necesario.

1º que explique formalmente el motivo de la prisión y la ley en virtud de que se manda.

2º que dimane de un empleado a quien la ley haya dado formalmente esta facultad.

3º que se notifique a la persona que se va a prender, y se le dexe copia».

«Art. 129. Un Alcayde o Carcelero no podrá recibir o detener a ninguna persona, sino después de haber copiado en su registro el acto en que se manda la prisión: este acto debe ser un mandamiento dado en los términos prescritos en el artículo antecedente; o un mandato de asegurar la persona, o un decreto de acusación, o una sentencia».

«Art. 130. Todo Alcayde o Carcelero estará obligado, sin que pueda ser dispensado por orden alguna a presentar la persona que estubiere presa al magistrado encargado de la policía de la Carcel, siempre que por el sea requerido».

detención arbitraria<sup>15</sup>. Esta medida prescriptiva intenta paliar la situación fáctica que se vivía en la atmósfera judicial. Se prohíbe ejecutar el tormento, en cualquiera de sus fases: desde la detención hasta el cumplimiento de la pena privativa de libertad<sup>16</sup>, esta nueva medida supone un gran avance con respecto a la legislación anterior, suaviza la crudeza excesiva de la pena, garantizando la comunicación con el exterior a través del contacto con familiares o amigos<sup>17</sup>. Este cuerpo legal, aunque no perdurase en el tiempo, sí lo hicieron los principios que en él se manifestaban, –a sensu contrario FERNÁNDEZ SARASOLA– que han inspirado el ordenamiento nacional hasta nuestros días<sup>18</sup>.

Las anteriores medidas para minimizar los efectos de la “arbitrariedad de la pena” no fueron las únicas que se adoptaron en el Estatuto de Bayona, el golpe de efecto se producía con el artículo que unificaba las leyes que estaban dispersas por todo el territorio nacional en un Código específico para cada orden establecido, por lo que se formaría un válido maridaje de las materias civiles, penales y mercantiles<sup>19</sup> esta exitosa medida dispositiva bifurcada ya en dos: civiles y penales fue también reconocida en la Constitución de 1812<sup>20</sup> en honor del principio de seguridad jurídica.

Una vez que el «Fuero Juzgo, las Partidas y los demás cuerpos legislativos medievales» cubrieron una parte de la *historia hispánica*, dejan paso a la Nueva Recopilación que se extiende a lo largo del siglo XVIII, finiquitada su redacción «por Bartolomé Atienza en 1562 y promulgada por Felipe II el 14 de marzo de 1567». Con el devenir del tiempo y

---

<sup>15</sup> «Art. 132. Todos aquellos que no habiendo recibido de la ley la facultad de hacer prender manden, firmen y ejecuten la prisión de qualquiera persona; todos aquellos, que aun en el caso de una prisión autorizada por la ley, reciban o detengan al preso en un lugar que no esté publica y legalmente destinado a prisión; y todos los Alcaydes y Carcelarios que contravengan a las disposiciones de los tres artículos precedente, incurrirán en el crimen de detención arbitraria».

<sup>16</sup> «Art. 133. El tormento queda abolido: todo rigor o apremio que se emplee en el acto de la prisión, o en la detención y ejecución, y no esté expresamente autorizado por la ley, es un delito».

<sup>17</sup> «Art. 131 No podrá negarse que vean al preso sus parientes y amigos que se presenten con una orden de dicho Magistrado; y este estará obligado a darla, a no ser que el Alcayde o Carcelero manifieste orden del Juez para tener al preso sin comunicación».

<sup>18</sup> FERNÁNDEZ SARASOLA, Ignacio. *La primera constitución española: el Estatuto de Bayona en Revista de derecho: División de Ciencias Jurídicas de la Universidad del Norte*. ISSN 0121-8697, núm. 26, 2006, (cfr. pág. 105 y ss.), págs. 89-109.

<sup>19</sup> Art. 258. «El Código civil y criminal y el de comercio serán unos mismos para toda la Monarquía, sin perjuicio de las variaciones que por particulares circunstancias podrán hacer las Cortes».

<sup>20</sup> Art. 96. «Las Españas y las Indias se gobernarán por un solo código de leyes civiles y criminales».

«al iniciarse el siglo XIX la legislación penal aplicada por los tribunales, era la contenida en la *Novísima Recopilación*, las pragmáticas, y autos acordados a ella incorporados, y las Partidas como derecho supletorio con preferencia al Fuero Real, al Fuero Juzgo y a los Fueros municipales, a pesar de lo dispuesto sobre la prelación de Códigos en el Ordenamiento de Alcalá»<sup>21</sup>.

## 2.1. CÓDIGO PENAL DE 1822

Los avatares políticos llevaron a Fernando VII, a derogar la Constitución de 1812, que como hemos visto, preceptuaba la unidad de código para todo el territorio nacional; sin embargo a pesar de sus ideas absolutistas quiso que el pueblo viera su lado más humano, para lo cual el 2 de diciembre de 1819 proclamaba un Real Decreto en el que ponía de relieve que «los pueblos no se hicieron para las leyes, sino al contrario, y el curso de los tiempos suele hacer estéril o impracticable hoy lo que en otros siglos fue oportuno, y lo que más pulso pide es el establecimiento de la pena a los delitos que ofenden la seguridad pública o la individual de los que unidos en sociedad deben vivir tranquilos bajo la protección del Soberano que los manda; ha llamado mi atención, por el amor que profeso á mis pueblos, la formación de un código criminal» en el que «clasificándose con propiedad y exactitud las diversas especies de delitos con que se perturba el orden público y seguridad individual, se determinen de un modo claro y positivo las penas correspondientes para el castigo de los reos y escarmiento de los demás». Aún después de rebasada ampliamente la centuria se reaviva este mismo espíritu en el preámbulo del Código Penal de 1944, avalado además por una cálida «referencia al *luminoso dictamen* de la Comisión revisora y a la razonada consulta del Consejo de Estado», cuerpo legal donde explicita de forma contundente que «el Código de delitos y penas y la Ley de Prisiones significan el amparo de la Autoridad para el vivir pacífico de los españoles y la eficaz sanción de la Ley para los que se aparten de las reglas de moralidad y rectitud que son norma de toda *sociedad iluminada* en su marcha a través de los caminos de la Historia por los reparadores principios del

---

<sup>21</sup> LASSO GAITE, Juan Francisco. *Crónica de la codificación española. Codificación penal*. Tomo 5, vol I. *Op. cit.*, págs. 11, 15 y 16.



Cristianismo y el sentido católico de la vida». Lo que tiene reflejo según BARJA DE QUIROGA cuando «desde el punto de vista religioso, se defiende únicamente la religión católica, frente al sistema anterior que defendía a todas las religiones por igual»<sup>22</sup>. También el Rey no quiere desaprovechar la oportunidad para mencionar el problema que suscita la «falta de clasificación discreta en algunos crímenes» y la «deferencia al prudente arbitrio de los jueces y tribunales para imponer las penas en muchos casos en que la ley no la determina», da origen a la arbitrariedad, unido a «la voz mal definida de prueba privilegiada, la calificación de indicios, sumergida en un insondable piélago de opiniones en que vacila el juez más práctico, y conducen al error al que tiene menos experiencia de juzgar», produce «males incalculables», unido a «la facilidad con que admitieron pruebas equívocas y falibles con peligro de hacer sufrir al inocente la pena capital»<sup>23</sup>. ANTÓN ONECA manifiesta que «no solo se busca la dulcificación de los castigos sino la racionalización del procedimiento». Habiendo sido «restablecida la Constitución de 1812 y elegidas las Cortes de 1820» se designa «el 26 de agosto –en cumplimiento del mandato de la Constitución relativo a los Códigos únicos que habían de regir en toda la monarquía– la Comisión que había de redactar el criminal». Esta Comisión se sentía «obligada a completar su parecer con los informes de Universidades, Tribunales, Colegios de abogados, Ateneo español y algunos particulares»<sup>24</sup>.

Respecto al proyecto que dio lugar a este Código, la «Universidad hispalense» afirmó que «en su totalidad contiene mucha filosofía». Por su parte, «alude el informe del Colegio de Abogados de Madrid a la inspiración del proyecto en el Código penal

---

El autor en nota a pie de página (10), hace referencia a Luis Silvela: *El derecho penal estudiado en principios y en la legislación vigente en España*, II, 28. Madrid: 1874.

<sup>22</sup> LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, Jacobo, (Dir.); RODRÍGUEZ RAMOS, Luis; RUIZ DE GORDEJUELA LÓPEZ, Lourdes. *Códigos Penales Españoles. Recopilación y concordancias*. [Años: 1822 - 1848 - 1850 - 1870 - 1928 - 1932 - 1944]. Madrid: AKAL, 1988. (Col. Iure). ISBN 84-7600-246-7, págs. 1176 y 1185.

El autor se hace eco de esta cita en este mismo manual al incorporarla en la *Introducción* que acompaña al Código penal de 1944, pág. 1175.

<sup>23</sup> MARTÍN DE BALMASEDA, Fermín. *Decretos del rey don Fernando VII: año sexto de su restitución al trono de las Españas*, vol. 6 [1819]. *Se refieren todas las reales resoluciones generales que se han expedido por los diferentes ministerios y consejos en todo el año de 1819*. Madrid: IMPRENTA REAL, 1823, págs. 501 y 502.

<sup>24</sup> ANTÓN ONECA, José. *Historia del Código penal de 1822 en Anuario de derecho penal y ciencias penales*. Tomo XVIII (1965); Fasc. II. Mayo-Agosto MCMLXV. Madrid: INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDIOS JURÍDICOS. ISSN 0210-3001, págs. 266, 267 y 268.

francés de 20 de abril de 1810»<sup>25</sup>, menos cruel dice ANTÓN ONECA al ser «conforme a un pueblo destinado a la libertad». Este fue el primer Código Penal con vocación de unidad delictual y territorial para unificar criterios nomotéticos judiciales. Es un texto – y siguiendo a GÁMEZ MONTALVO<sup>26</sup>–, de muy escasa vigencia, en transición entre el Antiguo Régimen y las ideas extremistas del Trienio liberal. Según apunta MARTÍNEZ-PEREDA «se trata de un texto que aúna tradición y progreso, rigor medieval y humanitarismo»<sup>27</sup>, sin embargo para PACHECO, según recoge SÁNCHEZ GONZÁLEZ, lo «califica de científico “demasiado duro”, difuso y excesivamente literario»<sup>28</sup>. El movimiento codificador –en palabras de BARJA DE QUIROGA<sup>29</sup>, «agrupa arcaísmos procedentes de la normativa penal preexistente con nuevas ideas punitivas»–, la aparición de los principales principios que informan actualmente el Ordenamiento Jurídico Penal, «*nullum crimen sine lege*», «*nulla poena sine lege*», el de la «personalidad», «proporcionalidad de la pena» y el de la «presunción de inocencia». Con este cuerpo legal se inicia la etapa codificadora, siendo «el primer Código Penal español decretado por las Cortes el 8 de junio de 1822»; de igual forma nos indica SANTA CECILIA GARCÍA que es notable destacar el «criterio sistemático» empleado en su redacción muy «lejos de aquel farragoso de los textos históricos anteriores»<sup>30</sup>. Como

---

<sup>25</sup> LASSO GAITE, Juan Francisco. *Crónica de la codificación española. Codificación penal*. Tomo 5, vol I. *Op. cit.*, págs. 51 y 52.

«Ha procurado reunir en él las doctrinas escogidas de los criminalistas más célebres y ha tenido presentes los mejores modelos sin seguir particularmente a ninguno; pero nota que no hay una introducción o plan razonado y quisiera que se hubiese seguido el de Bentham que llama infalible... y que entre las máximas de Filangieri y Bexon se han salpicado locuciones como las de Matheu y Antonio Gómez (Diario de SS n.º 60, 921; Discusión cit. 203)».

«Fue Bentham el que más influyó en este Código, según afirma Barbero Santos, apoyándose en Antón Oneca y Salillas».

<sup>26</sup> GÁMEZ MONTALVO, Mª Fernanda, *et al.* *Textos para una historia del derecho español*. Granada: COMARES, 1994. ISBN 84-8151-051-3, pág. 263.

<sup>27</sup> MARTÍNEZ-PEREDA RODRÍGUEZ, José Manuel. *Magia y delito en España*. Bilbao: LAIDA ED. E IMAGEN, 1991. ISBN 84-87168-22-1, pág. 195.

<sup>28</sup> SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Mª Dolores del Mar. *La codificación penal en España: los códigos de 1848 y 1850*. *Op. cit.*, pág. 199.

<sup>29</sup> LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, Jacobo. *Códigos Penales Españoles. Recopilación y concordancias*. *Op. cit.*, pág. 11.

<sup>30</sup> SANTA CECILIA GARCÍA, Fernando. *Delito de Daños: evolución y dogmática (art. 263 Código Penal)*. Madrid: UCM. FACULTAD DE DERECHO, 2003. (Col. Monografía). ISBN 84-8481-008-9, pág. 24.

«Fue sancionado por el Rey y mandado promulgar en 9 de julio del mismo año. Por Real Orden publicada en la Gaceta de Madrid el 27 de septiembre, se señala la entrada en vigor del nuevo Código para el día 1 de enero de 1823», pág. 24.

expone JIMÉNEZ ASENJO<sup>31</sup>, el «casuismo» distintivo de este Código «se ha legado a las codificaciones ulteriores», sobre todo en la materia que nos ocupa. La falsedad, se preceptuaba en el Título V, rotulado “De los delitos contra la fe pública”, –y que posteriormente desaparecerá– en su capítulo III, “De las falsedades, supresiones y omisiones que se cometan en escrituras, actas judiciales, u otros documentos públicos o de comercio”, y en el IV, titulado “De las falsedades en documentos privados, sellos, marcas y contraseñas de los particulares”, en los de carácter público, «se castiga por el sistema enumerativo», tomando una modalidad comisiva de carácter mixto; de una parte, considerando un delincuente, al que actuaba mediante «soborno» y de otro, el que cometía los hechos directamente, recogiendo en su art. 398<sup>32</sup> una enumeración exhaustiva de las conductas que se pueden producir con ocasión tanto de falsedad material como ideológica, recogándose esta última, minuciosamente en el apartado 6º, produciéndose una reduplicación de supuestos, pues en el apartado primero se recoge la falsedad cometida en una escritura pública auténtica y en el sexto se recoge el faltar fraudulentamente a la verdad, pudiendo haber subsumido el primero en el sexto.

---

«Como consecuencia del cambio político, la vigencia del Código de 1822 fue muy breve, un año y tres meses, quedando anulados todos los actos realizados durante el periodo constitucional, entre ellos el Código Penal de 1822, como consecuencia del Decreto de 1 de octubre de 1823 que declaraba nulos todos los actos del Gobierno constitucional posteriores al 7 de marzo de 1820, restableciéndose la vigencia de la Novísima Recopilación y de las Partidas», pág. 27.

<sup>31</sup> JIMÉNEZ ASENJO, Enrique. *Nueva enciclopedia jurídica*. Tomo IX. [Preparada por Buenaventura Pellisé Prats]. Barcelona: FRANCISCO SEIX, 1982. ISBN 978-84-85020-20-1, pág. 475.

<sup>32</sup> Castigaba a «cualquier funcionario público, civil, eclesiástico ó militar que ejerciendo sus funciones cometa alguna de las falsedades siguientes:

*1ª Extender o autorizar a sabiendas escritura pública y auténtica que sea falsa, o testimonio, acta judicial, partida de casamiento, muerte, nacimiento, o bautismo o acuerdo de la Autoridad pública de la misma clase.*

*2ª Alterar algún documento verdadero de los que quedan expresados, arrancando, borrando o variando lo que en él estaba escrito o intercalando lo que no lo estaba.*

*3ª Intercalar en los libros, protocolos o procesos después de estar cerrados, alguno de los documentos sobredichos, aunque no sea falso.*

*4ª Extender o autorizar fraudulentamente testimonio o certificación de alguno de los expresados documentos falsos o alterados o ilegalmente intercalados, como queda dicho, sabiendo la falsedad, alteración o intercalación ilegítima.*

*5ª Fingir letra, firma, rúbrica, signo ó sello en algunos de los documentos sobredichos.*

*6ª Faltar fraudulentamente a la verdad en la extensión de algunos de los documentos mencionados, suponiendo personas, desfigurando los hechos, suprimiendo lo que ha pasado, añadiendo lo que no ha habido o alterando las fechas verdaderas; sufrirá la pena de infamia con la diez a veinte años de obras públicas, y no podrá volver a obtener empleo, cargo ni oficio alguno público».*

También se pena en su art. 406<sup>33</sup>, al funcionario responsable de libros de actas o partidas, protocolos o registros, que cometa en dichos documentos falsedad ideológica, cuando hace referencia a la omisión de efectuar el registro, y material, en el momento de supresión de los registros efectuados.

Sin embargo, este cuerpo legislativo, no considera punible dentro de su ámbito de aplicación la falsedad cometida por particular en documento público, posiblemente pudiese ser en base a la consideración que la persona privada no está investida de fe pública, aunque sí, en el art. 408<sup>34</sup>, se establece el delito de falsedad cometida por particulares en documento privado, tanto de carácter material, en el supuesto que alterase uno verdadero, como de manera ideológica, cuando se produce el cambio de nombre del falsificador.

A parte de lo mencionado anteriormente, uno de los aspectos más novedosos e interesantes de este Código, referente a la falsedad, es la falsificación o uso de un documento oficial o certificación en beneficio propio, art. 402<sup>35</sup>, donde la conducta en ningún caso se consideraría punible.

En este Código Penal, hemos visto, que se regula la figura del que comete una conducta falsaria en su vertiente ideológica, tanto del investido de fe pública como del que no lo está. Estas acciones, no solamente se han circunscrito al ámbito de las relaciones entre los particulares, también el código ha querido extender su cobertura a los delitos contra la Hacienda Pública, que aunque no se efectúe una referencia explícita como sujeto pasivo objeto de menoscabo, si cabe sobreentender su calidad de perjudicada, debido a que este delito se encuadra dentro “De los que rehúsan al Estado los servicios que le deben”. El tipo básico es la ocultación de los bienes, para que la cuota tributaria que

---

<sup>33</sup> «Cualquiera funcionario público, civil, militar o eclesiástico, que teniendo a su cargo los libros de actas o partidas, o los protocolos o registros públicos de que trata el art. 398, suprimiere u omitiere en ellos a sabiendas alguna acta o acuerdo de la autoridad respectiva, o alguna escritura pública que ante él se hubiere otorgado, o alguna partida o asiento de los que comprueban el estado civil de las personas».

<sup>34</sup> «Cualquiera que en perjuicio de otro cometiere falsedad en algún escrito o documento privado, ya mudándose el nombre o apellido, ya fingiendo firma, rúbrica o sello, ya forjando un escrito falso, ya alterando alguno verdadero, borrando, arrancando o variando lo que en él estaba escrito o añadiendo lo que no lo estaba».

<sup>35</sup> «Exceptúanse de la disposición del precedente artículo. los que no hagan más que falsificar o usar de alguna certificación o documento oficial falso de empleado o funcionario público, dirigido a recomendarse a sí propios, o a excitar la beneficencia del Gobierno o de los particulares sin daño inmediato de tercero».

resulte a ingresar sea inferior a la que en realidad le correspondiese satisfacer<sup>36</sup>, sin embargo, también regula un presupuesto especial, en el que se castiga aquellas personas que fuesen colaboradores necesarios para llevar a efecto el delito; bien sean testigos, o peritos, que hubiesen valorado utilidades o bien en la repartición de la cuota de contribución, con un agravante más, no mediante concurso, ya que incurrirían en una doble penalidad, falsedad y fraude mancomunadamente cada uno de los intervinientes<sup>37</sup>.

Aunque en este Código Penal de 1822, se regulaban las conductas fraudulentas contra la Hacienda Pública, Fernando VII consideraba, como bien lo explica en su E. de M., la Ley de 3 de mayo de 1830 sobre los delitos de fraude contra la Real Hacienda que «habiendo acreditado una larga experiencia no haber sido suficientes las leyes represivas de aquellos delitos» por lo que «era asimismo indispensable establecer en esta parte tan interesante de la administración pública una legislación clara, precisa y eficaz, que clasificando todos los actos con que puede ser defraudada mi Real Hacienda, prefijara para cada uno de ellos una pena determinada y especial que esté en proporción con la gravedad del delito» siempre manteniendo límites infranqueables: «guardando el respeto y consideración que se deben a la seguridad personal y domiciliaria, sujétase a un orden legal las diligencias de investigación del fraude» para «la rectitud y el acierto de la administración de justicia con la mayor sencillez posible en los trámites judiciales, tuviese por resultado la rapidez en su sustanciación y la economía en sus dispendios»; siendo la finalidad última que los sujetos pasivos sostengan la carga impositiva mínima, y no se les sobrecargue porque otros no cumplan con tal carga. «A las disposiciones acordadas para consolidar el arreglo de mi Real Hacienda y asegurar el cumplimiento de todas las obligaciones del Estado con el menor gravamen posible de mis pueblos, es consiguiente proveer las que sean suficientes y eficaces para impedir el fraude en las rentas y contribuciones reales, que además de ser un verdadero hurto al Estado en común, e individualmente a cuantos están obligados a soportar sus cargas, cercena la recaudación y hace incierta la base de sus rendimientos».

---

<sup>36</sup> Art. 574. «El que cometiere algún fraude para no pagar la cuota que legítimamente le corresponda, ocultando ó disminuyendo maliciosamente sus bienes, rentas ó utilidades, pagará además de dicha cuota una multa equivalente al importe de lo que hubiere rebajado ú ocultado para disminuir aquella».

<sup>37</sup> Art. 575. «Si contribuyeren al fraude con declaraciones falsas algunos testigos ó peritos nombrados para la tasación de bienes, valuación de utilidades, o reparto de la contribución, sufrirán todos ellos mancomunadamente otra multa igual á la prescrita en el artículo anterior; sin perjuicio de la pena en que incurran por su falsedad».

«En cuanto a las contribuciones directas» su art. 14, establece las conductas de quienes incurrirían en «delito de defraudación». La primera forma y más clara de defraudación, es la conducta omisiva, que conlleva la no presentación de la correspondiente declaración, para posteriormente, servirse del apartado 2 para utilizarlo como *cajón de sastre*, para penalizar cualquier conducta falsaria conducente a producir un beneficio para la graduación del derecho, dando cabida en los dos últimos apartados a la ocultación de bienes patrimoniales, o derechos con la finalidad de no sujeción como hecho imponible, así como la simulación de sus documentos soporte, una redacción con bastantes analogías con la redactada con fecha 20 de junio de 1852<sup>38</sup>.

Esta regulación tan peculiar, es lo que ha llevado a que los juicios emitidos concernientes al Código de 1822 hayan sido muy diversos. Entre ellos, cabría destacar el que emitió posteriormente PACHECO –y que años después sería recogido por ANTÓN ONECA<sup>39</sup>–, que formularía una opinión ecléctica:

«El Código de 1822 es un Código científico. La ciencia del Derecho y la buena filosofía inspiran la mayor parte de sus disposiciones. Digno del siglo, mejoraba inmensamente la situación penal de la nación. Pero es a veces demasiado duro: transige demasiado con antiguas preocupaciones españolas, muy vivas aún en aquella edad y casi borradas en la que corremos: es, por último, difuso, y sacrifica la

---

<sup>38</sup> *Decretos del rey nuestro señor Don Fernando VII, y reales ordenes, resoluciones y reglamentos generales expedidos por las Secretarías del despacho universal y consejos de S.M. desde primero de enero hasta fin de diciembre de 1830 por Don Josef María de Nieva. Tomo decimoquinto. De orden de S.M. Madrid en la Imprenta Real, año de 1831*, págs. 136, 137, 144 y 145.

«En cuanto a las contribuciones directas se incurre en delito de defraudación:

- 1º) Por omitir la declaración que deba hacerse para la exacción a la autoridad u oficina adonde corresponda.
- 2º) Por cualquiera falsedad que se cometa en la declaración que se de para la graduación del derecho.
- 3º) Por la ocultación del contrato, sucesión, posesión u otro acto que cause el derecho.
- 4º) Por cualquiera simulación que se haga en los documentos justificativos de estos actos.
- 5º) Por toda otra especie de violación a las reglas administrativas establecidas en las instrucciones que tenga tendencia manifiesta y directa a eludir o disminuir el pago de lo que legítimamente deba pagarse por razón de la contribución directa».

<sup>39</sup> ANTÓN ONECA, José. *Historia del Código penal de 1822. Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*. Tomo XVIII (1965); Fasc. II. Mayo-Agosto MCMLXV. Madrid: INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDIOS JURÍDICOS, págs. 275 y 276.

claridad, la sencillez, el mérito legislativo, a pretensiones artísticas y a un vanidoso aparato literario»<sup>40</sup>.

Sin embargo, a pesar de las críticas vertidas por PACHECO, no podía vaticinar que este texto legal, estaría ideológicamente mucho más cerca de los tiempos de hoy en día, que el inspirado por el mismo autor.

## 2.2. CÓDIGO PENAL DE 1848

ANTÓN ONECA verifica que «la violenta reacción contra el régimen constitucional de 1820 a 1823 produjo no solamente la anulación del Código de 1822, sino el abandono por de pronto de los propósitos codificadores enunciados en el Decreto de 1819».

En las postrimerías del reinado de Fernando VII, aunque se había vuelto al régimen absolutista, las «manifestaciones atenuadoras» de las conductas represoras «y favorables al legalismo» que presidían la corriente Ilustrada estaban presentes. Esta nueva corriente se reflejaba en el Decreto de 1829, al igual que lo hiciera su precursor el Decreto de 1819, pero con «una diferencia de tono: el de 1819 hacía pronunciadas concesiones al pietismo iluminista, mientras el de 1829, cargando el acento sobre “la falta de orden, conexión y unidad de la masa del sistema legal”, contiene una vaga alusión a “los principios de justicia universal” y “a las garantías que se deben a la inocencia y seguridad de las personas”. Y no hay ya la invocación al asesoramiento de las Universidades que había en el primero», aunque se pensaba en restaurar el Código de 1822, con reformas nunca llegó a «publicarse ni a presentarse a las Cortes». En puridad se duda incluso de la vigencia de este Código<sup>41</sup>. Según ANTÓN ONECA, tras una «serie de intentos fracasados, se inició, en 1843 la elaboración del que iba a ser el Código de

---

<sup>40</sup> MORILLAS CUEVA, Lorenzo. *Derecho penal. Parte general. Fundamentos conceptuales y metodológicos del Derecho Penal. Ley Penal*. Madrid: DYKINSON, 2004. ISBN 84-9772-341-4, pág. 141.

Se muestra en el mismo sentido, siendo para él un «Código tolerablemente arcaico, con un lenguaje excesivamente decimonónico, con gran dureza de penas, muy casuístico pero que supone un auténtico avance con respecto a la legislación anterior».

<sup>41</sup> ÁLVAREZ GARCÍA, Javier. *Contribución al estudio sobre aplicación del Código Penal de 1822 en Cuadernos de Política Criminal*, núm. 5, Madrid, 1978, págs. 229 y ss.

1848»<sup>42</sup>. Finalmente Manuel Seijas Lozano fue el encargado de redactar el anteproyecto del Código Penal.

La Comisión, aludida en el discurso de Arrazola, «era la misma gran Comisión nombrada el 43, que dio fin a sus trabajos en el año 45. La cual cesó en 31 de julio de 1846 en virtud de un decreto poco galante: el nuevo Ministro, Díez Caneja (del Gabinete Istúriz), le reprochaba poca labor y mucho sueldo». El 11 de septiembre de ese mismo año, se constituía una nueva Comisión. «Se dividió en dos secciones, dedicadas al Código civil la una y a los procedimientos la otra; de donde se deduce que no era necesario examinar de nuevo el penal, para el cual había antes una tercera sección» Proyecto que acabaría convertido en el Código Penal de 1848.

Según PACHECO ilustra las diferencias existentes entre los dos:

«Entre el Código de 1822 y el del 48 hubo un largo interregno. El primero fue palenque en el que lucharon las ideas del antiguo régimen con las reformistas aportadas por la filosofía de la Ilustración. El segundo está más depurado de supervivencias y, compuesto con mayor reposo y en tiempos de mejor técnica, es más sistemático y de superior estilo. Pero se reconoce el parentesco en línea recta. Aunque entre una y otra obra las diferencias son enormes, bastantes preceptos del último se han inspirado en el Cuerpo legal del 22»<sup>43</sup>.

Fue publicado –siguiendo a GÁMEZ MONTALVO<sup>44</sup> durante el liberalismo, siendo un texto «superior técnicamente a su predecesor» y apreciándose en él el pensamiento conservador de sus legisladores, calificándolo la doctrina –en palabras de BARJA DE QUIROGA<sup>45</sup>– de liberal –pues terminaba con el «arbitrio judicial y defendía los derechos individuales»– y moderado por ser excesivamente duro en «algunos aspectos como los delitos contra la religión católica o contra el Estado». Si embargo Castro Orozco y Ortiz Zúñiga, según recoge SÁNCHEZ GONZÁLEZ, miembros de la vocalía de «de la Comisión

---

<sup>42</sup> ANTÓN ONECA, José. *El Código penal de 1848 y D. Joaquín Francisco Pacheco en Anuario de derecho penal y ciencias penales*. ISSN 0210-3001, tomo 18. Fasc/Mes 3, 1965, (cfr. págs. 263, 473, 474, 475, 492 y 493), págs. 473-496.

<sup>43</sup> ANTÓN ONECA, José. *Historia del Código penal de 1822 en Anuario de derecho penal y ciencias penales*. Op. cit., pág. 263.

<sup>44</sup> GÁMEZ MONTALVO, M<sup>a</sup> Fernanda. *Textos para una historia del derecho español*. Op. cit., pág. 263.



de Códigos» manifestaron su malestar durante la elaboración del mismo: «con el código ha pasado lo que suele acontecer con las copias que corren de mano en mano: artículos hay que son completamente nuevos para nosotros, y otros resultan tan desfigurados, que difícilmente podemos reconocerlos»<sup>46</sup>. Es «el segundo de los Códigos Penales españoles promulgado por el Real Decreto de 19 de marzo de 1848»<sup>47</sup>.

En el presente Código los delitos de falsedades se encontraban preceptuados, en el Título IV rotulado “De las falsedades”, capítulo IV titulado “De la falsificación de documentos”. En su art. 220<sup>48</sup>, castigaba las conductas falsarias, en una dimensión más extensa, pues su predecesor recogía conductas concretas en exceso, lo que llevaba, a excluir basándonos en el «principio de tipicidad» un gran número de conductas que deberían incluirse en el ámbito de aplicación del precepto.

En este Código Penal de 1848, comienza a penalizarse, tipos nuevos de “falsedad ideológica”, las conductas del art. 220, cometidas por funcionario público, cuando consisten en suponer una intervención, atribución de declaraciones no realizadas, la cometida por particular en documento público, en su art. 221<sup>49</sup>, la cometida por particulares en documento privado, —en el que se hace punible la falsedad tal y como se

---

<sup>45</sup> LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, Jacobo. *Códigos Penales Españoles. Recopilación y concordancias*. Op. cit., pág. 190.

<sup>46</sup> SÁNCHEZ GONZÁLEZ, M<sup>a</sup> Dolores del Mar. *La codificación penal en España: los códigos de 1848 y 1850*. Op. cit., pág. 201.

<sup>47</sup> SANTA CECILIA GARCÍA, Fernando. *Delito de Daños: evolución y dogmática (art. 263 Código Penal)*. Op. cit., pág. 27.

<sup>48</sup> «Se castigaba al eclesiástico o empleado público que abusando de su oficio cometiere falsedad:

1º) Contrahaciendo o fingiendo letra, firma o rúbrica.

2º) Suponiendo en un acto la intervención de personas que no la han tenido.

3º) Atribuyendo a las que han intervenido en él declaraciones o manifestaciones diferentes de las que hubieren hecho.

4º) Faltando a la verdad en la narración de los hechos.

5º) Alterando las fechas verdaderas.

6º) Haciendo en documento verdadero cualquier alteración o intercalación que varíe su sentido.

7º) Dando copia en forma fehaciente de un documento supuesto o manifestando en ella cosa contraria o diferente de lo que contenga el verdadero original.

8º) Ocultando en perjuicio del Estado o de un particular cualquier documento oficial».

<sup>49</sup> «El particular que cometiere en documento público u oficial, o en letras de cambio u otra clase de documentos mercantiles, alguna de las falsedades designadas en el artículo anterior».

ha preceptuado en nuestro Código actual–, art. 222<sup>50</sup>, el art. 223<sup>51</sup>, en el que se preceptúa la conducta cometida por funcionario, en el supuesto de que simule el nombre, y el art. 226<sup>52</sup>, el supuesto de un facultativo que emite certificado falso, lo que implica que en este nuevo Código goza de gran relevancia jurídica las conductas realizadas a través de la falsedad ideológica.

En las conductas definidas se puede observar un repunte de las ideológicas en este nuevo Código Penal en comparación a las eminentemente materiales.

La totalidad de estas conductas en las que se utiliza como elemento primordial la falsificación del documento, lleva de la mano el concepto de falsedad que nos acerca IÑESTA, «la doctrina entendió la falsedad en un sentido amplio, como toda alteración de la verdad. Pacheco, al mismo tiempo, distinguía entre falsedad y falsificación englobando ambas en el concepto legal establecido por el Código»<sup>53</sup>.

El concepto de falsedad no es general si no que se alimenta de la ideológica al constituirse como mutar la verdad, pieza que se configura imprescindible en esta clase de conductas delictivas.

Este cuerpo legislativo, –fotografía ARGENTE– a pesar de contar que su antecesor de 1822<sup>54</sup> regulaba el delito con la Real Hacienda, no reproduce el castigo de la figura, aunque este *lapsus* «se intenta corregir, por un Proyecto de Ley de Bravo Murillo de 1849 sobre la jurisdicción de Hacienda y represión de los delitos de contrabando y defraudación, no llegándose a aprobar por el Congreso», el Real Decreto de fecha 20 de junio de 1852 resolvía la omisión de la conducta<sup>55</sup>.

---

<sup>50</sup> «El que con perjuicio de tercero o con ánimo de causárselo cometiere en documento privado alguna de las falsedades designadas en el art. 220».

<sup>51</sup> «El empleado público que expidiera un pasaporte bajo nombre supuesto o lo diere en blanco».

<sup>52</sup> «El facultativo que librare certificación falsa de enfermedad o lesión con el fin de eximir a una persona de algún servicio público».

<sup>53</sup> IÑESTA PASTOR, Emilia. *El Código penal español de 1848*. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 2011. (Serie: Reformas). ISBN 978-84-9985-038-2, pág. 663.

<sup>54</sup> LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, Jacobo. *Códigos Penales Españoles. Recopilación y concordancias*. Op. cit., pág. 190.

Junto a «los códigos francés de 1810 y brasileño de 1822».

<sup>55</sup> ARGENTE ÁLVAREZ, Javier, et al. *El delito fiscal*. [Act. a mayo de 2009]. Valencia: CISS, 2009. ISBN 978-84-8235-641-9, págs. 75 y 76.

Las excelencias del Código Penal las proclama BRAVO LIRA, pues «sobresale por su fortuna el código penal español de 1848. Ningún otro tuvo tan vasta y tan duradera proyección, desde la Península Ibérica hasta Iberoamérica y Filipinas, países donde fue adoptado casi a la letra y donde, con mayores o menores alteraciones, rige hasta hoy. De él podría decirse, como de Carlos V, que en su área de vigencia no se pone el sol»<sup>56</sup>.

### **2.3. CÓDIGO PENAL DE 1848 REFORMADO MEDIANTE RD DE 30 DE JUNIO DE 1850**

Como consecuencia de los acontecimientos políticos, en 1850, –narra GÁMEZ MONTALVO<sup>57</sup>– se origina una exigencia de realizar una modificación del Código penal hasta ese momento vigente, para conseguir una punición más grave de concretos delitos de carácter político.

«La Ley de 19 de marzo de 1848 de autorización para poner en planta el Código Penal» –menciona LASSO GAITE– en su art. 2º prevenía que «el Gobierno propondría a las Cortes, dentro del plazo de tres años, las reformas» que fuesen convenientes «“acompañando las observaciones que anualmente, deberán dirigirle los Tribunales”» y añade que «con las observaciones de los Tribunales recibidas y los acuerdos de la Comisión codificadora sobre algunas de ellas», Arrazola lleva a cabo «la reforma más extensa del Código Penal por Real Decreto de 7 de junio de 1850<sup>58</sup>». Este Código junto con los de 1928 y 1944, –en palabras de BARJA DE QUIROGA<sup>59</sup>– debe considerarse como regresivos en cuanto al «desarrollo y protección de los derechos fundamentales de la persona». Este texto legal, fue complicado, pero –y siguiendo a JIMÉNEZ ASEÑO<sup>60</sup>–, gracias a la labor de categorización de PACHECO, lo hizo notablemente más simple la

---

<sup>56</sup> BRAVO LIRA, Bernardino. *La fortuna del código penal español de 1848, historia en cuatro actos y tres continentes: de Mello Freire y Zeiller a Vasconcelos y Seijas Lozano en Anuario de historia del derecho español*. ISSN 0304-4319, núm. 74, 2004, (cfr. pág. 23), págs. 23-58.

<sup>57</sup> GÁMEZ MONTALVO, M<sup>a</sup> Fernanda. *Textos para una historia del derecho español*. Op. cit., pág. 263.

<sup>58</sup> LASSO GAITE, Juan Francisco. *Crónica de la codificación española. Codificación penal*. Tomo 5, vol I. Op. cit., pág. 318.

<sup>59</sup> LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, Jacobo. *Códigos Penales Españoles. Recopilación y concordancias*. Op. cit., pág. 321.

<sup>60</sup> JIMÉNEZ ASEÑO, Enrique. *Nueva enciclopedia jurídica*. Vol. IX. Op. cit., pág. 475.

tan complicada técnica del código antecedente, manteniéndose la «nomenclatura y metodología», en el Código posterior de 1870. De este código SANTA CECILIA GARCÍA dice que «destaca en el aspecto punitivo, el régimen de prisión correccional, arresto y multa, desapareciendo por fin el bárbaro régimen punitivo de épocas anteriores»<sup>61</sup>.

En este Código Penal de 1850, se preceptúa este delito en el Título IV denominado “De las falsedades”, capítulo IV rotulado “De la falsificación de documentos”. En su art. 226, se penaliza la falsedad cometida por «el eclesiástico o empleado público que abusando de su oficio»; manteniéndose la regulación del delito de falsedad ideológica en su apartado 4º: «Faltando a la verdad en la narración de los hechos», sin embargo, al penalizarse la conducta del funcionario, cabe preguntarse si los notarios, pudiesen ser considerados como tales, la respuesta debe ser afirmativa, pues –y siguiendo a D.J.B.S. y C.<sup>62</sup>–, al tratarse en esta sección de la «falsificación de instrumentos públicos», y aunque este art. 226, no recoge expresamente las posibles conductas de los notarios, pareciendo que deben de comprenderse en dicho artículo, puesto que son «depositarios de la fe pública, no dejan de ser unos funcionarios públicos y por lo mismo públicos los instrumentos que ante ellos se otorguen».

Sin embargo, no sucede lo mismo con «el registrador de la propiedad que deja de consignar en los estados remitidos á la Hacienda sobre recaudación del impuesto de derechos reales, diversas cantidades que no ingresó y que percibió de los particulares para realizar la malversación de aplicárselas (Sent. 25 Junio 96)» –expone BARROSO Y ARRIETA– y que según doctrina legal del TS admite como susceptible de sanción penal<sup>63</sup>.

A parte de esta cuestión, el cuerpo normativo no ha visto modificación alguna en su contenido respecto al de 1848, pues, también, se reiteran la penalización de la conducta de falsedad en documento público y privado cometidos por particulares, así como la

---

<sup>61</sup> SANTA CECILIA GARCÍA, Fernando. *Delito de Daños: evolución y dogmática (art. 263 Código Penal)*. Op. cit., pág. 29.

<sup>62</sup> *Código Penal de España. Sancionado por S.M. en 19 de mayo de 1848 y reformado según Real-Decreto de 30 junio de 1850 y Comentado por D.J.B.S. y C. abogado*. Barcelona: IMPRENTA DE D. MANUEL SAURÍ, calle Ancha esquina al Regomí, 1850, págs. 64-66.

<sup>63</sup> BARROSO ARRIETA, José Mª. *Código penal vigente: texto, orígenes y doctrina legal; tablas de penalidad con su completa descomposición en grados y subgrados y suplemento de disposiciones penales complementarias..., precediendo la ley constitucional*. Barcelona: [s.n.], 1907, págs. 225-227.

falsificación de pasaportes y certificados por funcionario o particular, todo esto, implica que se continúan castigando todas las conductas posibles cuya particularidad principal sea la omisión de veracidad en la narración de los hechos, esta idea la recoge muy bien PACHECO,<sup>64</sup> «en la Ley se halla todo: lo parcial y lo universal, desde la sustitución de una fecha, de una cantidad, de un nombre, hasta la supresión entera del acto, falso, suplantado, incierto de todo punto».

Sin embargo, la situación con los delitos de la Hacienda Pública como hemos visto, fue omitido en el Código de 1848 y en su posterior reforma mediante Real Decreto de 1850, el Real Decreto de 20 de junio de 1852, sobre jurisdicción de Hacienda y de represión de los delitos de contrabando y defraudación intentaba dar respuesta al vacío legal producido en materia tributaria, en su art. 1º explica los peligros que acechan a los caudales de determinaciones públicas: «Las propiedades, las rentas, los impuestos, cuanto constituye la hacienda y el tesoro de un país requiere la más celosa tutela y una protección decidida y eficaz», sin embargo, «de otra suerte» siempre están «comprometidos» los «recursos con que cuenta el Estado para proveer a sus necesidades, todas vitales y siempre perentorias, viéranse también frecuentemente en peligro el crédito de los Gobiernos y el decoro nacional, el orden público y la existencia de la sociedad misma». La importancia de estos objetos es manifiesta, «sin embargo no solo conspiran incesantemente contra ellos el egoísmo y la codicia, no solo los atropellan a menudo, sino que por una extraña aberración de ideas la conciencia pública se muestra indiferente a muchos de esos ataques, o no los condena con la santa indignación que inspiran otros atentados y abusos, no más contrarios a la moral, y menos funestos tal vez al procomún». No obstante, «la fortuna pública, aunque sea administrada por los funcionarios más probos, inteligentes y activos no puede alcanzar, hablando en general, el grado de desarrollo y prosperidad que la fortuna privada en manos de un padre de familia medianamente hábil y celoso».

Concretamente las conductas que se penalizan son las referidas a las falsedades cometidas en la cantidad o calidad de los efectos que constituirán el hecho imponible, ocultando bienes, contratos o derechos, falseando los documentos que le sirven de

---

<sup>64</sup> FRANCISCO PACHECO, Joaquín. *El Código Penal concordado y comentado. Código Penal de 1848*. [Estudio preliminar y anotaciones de Abel Téllez Aguilera]. Madrid: EDISOFER, 2000. ISBN 84-8949-329-4, pág. 766.

sustento en otras palabras, conductas en la que se disciplina la figura ideológica, «la falsedad cometida en los documentos referentes a aquellos objetos, ya sea que consista en la falsificación total, ya en la suplantación, inexactitud de la narración o cualquiera otra circunstancia, siempre que tienda a eludir el pago de la contribución: en otro caso la falsedad constituirá un delito común, sujeto a las prescripciones del Código penal»<sup>65</sup>.

## 2.4. REFORMA DEL CÓDIGO PENAL DE 1870

La «inestabilidad de los Gobiernos de la década de los 60, con el desgaste de los partidos políticos, unido a otros acontecimientos», como el fallecimiento de los «Generales O'Donnell el 5 de noviembre de 1867 y de Narváez», —narra LASSO GAITE— figuras que constituyeron los «puntales en que se apoyaba Isabel II, prepararon la coalición de progresistas, demócratas y republicanos, bajo la bandera antidinástica».

La revolución se había puesto en marcha nuevamente con «el desembarco en Cádiz de los Generales Prim y Serrano, y tras breve batalla en Alcolea, se unieron las tropas de ambos bandos contendientes», se dirigían a la Capital provocando «la expatriación de la Reina, que llevaba 35 años» en la «Corona de España» un régimen híbrido entre «el absolutismo de Fernando VII y el constitucional de los reinados siguientes».

El poder se concede a las «Juntas revolucionarias», y la de Madrid autoriza al «General Serrano Domínguez, a formar gobierno el 8 de octubre de 1868», los objetivos de la revolución denominada «La Gloriosa» eran eminentemente políticos, «los derechos y libertades de la persona, figurando en los programas del Gobierno provisional las

---

<sup>65</sup> *Observaciones acerca del Real Decreto de 20 de junio de 1852, sobre jurisdicción de hacienda y represión de los delitos de contrabando y defraudación*. Publicación Madrid: [s.n.], 1853. (Imprenta que fué de Operarios, á cargo de D.F.R. del Castillo), pág. 106.

Art. 19 «7º Alterando en cuanto a la calidad o cantidad de los efectos imponibles las declaraciones o manifestación del contribuyente que hayan de servir para graduar la cuota del derecho de puertas o de consumo siempre que la alteración pudiera haber producido un menoscabo al Erario equivalente al cinco por ciento del importe de los derechos correspondientes a la cantidad o calidad de los géneros declarados.

8º Omitiendo la declaración que debe hacerse para la exacción de toda contribución directa a la autoridad u oficina que corresponda, previo el requerimiento de la administración en la forma prevenida en las instrucciones.

9º Ocultando cualquiera propiedad, contrato, sucesión, posesión u otro acto que esté sujeto a la exacción del impuesto o derecho respectivo en la referida declaración, y faltando en ella a la verdad de los hechos, o cometiendo simulación en los documentos que la justifiquen.

10º Cometiendo falsedad en los mismos documentos».

libertades de imprenta, culto, enseñanza, reunión y asociación, establecimiento del juicio por jurados en lo criminal y declaración de la unidad de fueros en todos los ramos de la Administración de justicia y la inamovilidad judicial».

El Gobierno de carácter provisional, convoca «el 6 de diciembre Cortes Constituyentes» que inician «sus sesiones el 11 de febrero de 1869». Y estos principios «fueron acogidos en la Constitución, solemnemente promulgada el 6 de junio de 1869»<sup>66</sup>.

El intento de conciliar la legislación penal con el texto constitucional de 1869, hizo que el Código Penal de 1870, –en palabras de GÁMEZ MONTALVO<sup>67</sup>– tuviese una enorme relevancia, sobre todo al reformarse, las cuestiones de carácter político del Código predecesor de 1850. A pesar de esto, la «estructura de los Códigos penales de 1850 y de 1870 seguirá siendo la del Código de 1848». Coincidente en este punto, SANTA CECILIA añade que «supuso a su vez una contrarreforma a la Reforma de 1850, entre las cuales destaca el arbitrio judicial prácticamente limitado en los Códigos de 1822 y 1848 por la elaboración de aquéllos bajo una fuerte presión política» y reseña que «modifica la pena de prisión menor por la de prisión correccional». Destaquemos que siendo sensible al cambio operado en nuestra divisa<sup>68</sup> cuya creación oficial fue aprobada por Decreto de 19 de octubre de 1868 y cuya circulación comenzó el día 1º de enero de 1869 de tal forma que ya se «comienza a utilizar la expresión “pesetas”»<sup>69</sup>.

Según ONECA, el Código se elabora con grandes miríadas de minuciosidad «Este detallismo, más escrupuloso en el Código del 70 que en el de 1848, creó un laberinto, del que intentó salir el Código de 1944, consiguiendo una mayor simplificación».

---

<sup>66</sup> LASSO GAITE, Juan Francisco. *Crónica de la codificación española. Codificación penal*. Tomo 5, vol I. *Op. cit.*, pág. 417.

<sup>67</sup> GÁMEZ MONTALVO, M<sup>a</sup> Fernanda. *Textos para una historia del derecho español*. *Op. cit.*, pág. 263.

<sup>68</sup> [En línea: <<http://www.fnmt.es/documents/10179/38906/peseta.pdf/218115ed-355c-47c7-8007-c71ba3d3b907>>; consulta: 26 mayo 2015].

«El 19 de octubre de 1868, por Decreto del Gobierno Provisional formado tras el derrocamiento de Isabel II, nace la peseta como unidad monetaria. Siguiendo los dictados de la Unión Monetaria Latina, a la que finalmente no se adhirió España, se imponía ya de forma definitiva el sistema métrico decimal como base para la actividad económica».

<sup>69</sup> SANTA CECILIA GARCÍA, Fernando. *Delito de Daños: evolución y dogmática (art. 263 Código Penal)*. *Op. cit.*, págs. 30 y 31.

«La reforma de 1870 –continúa deslindando el autor– fue útil en su aspecto político por la protección de los derechos individuales, y significó, además, un paso adelante en la mitigación de las penas exigida por el nuevo ambiente histórico<sup>70</sup>».

En cuanto a su contenido, en este Código Penal, tanto la falsedad material como la ideológica, se encuentran preceptuadas en el lib. II, tít. IV “De las falsedades”, cap. IV “De la falsificación de documentos”, concretamente, en su art. 314, en los apartados 2º, 3º, 4º, 5º y 7º, se regula la falsedad en su vertiente ideológica, de manera amplia, siguiendo la misma redacción que los Códigos Penales anteriores. En su art. 315, se recoge la falsedad –material como ideológica– cometida por «el particular en documento público u oficial o en letras de cambio u otra clase de documentos mercantiles», quedando excluido del ámbito de aplicación la falsificación cometida por particulares en ámbito estrictamente privado de aquellos documentos que teniendo efectos frente a terceros no alcanzan a formar parte de los documentos considerados como mercantiles. Si comparamos este texto con el anterior se pueden observar las siguientes novedades, en cuanto a falsedad ideológica se refiere: al añadirse al título de la sección primera “y de los despachos telegráficos”, implica, que el art. 317<sup>71</sup> castigará la conducta de falsedad cometida en despachos telegráficos así como el uso de los mismos, así mismo, en el art. 314<sup>72</sup>, se añade la conducta falsificadora de los Ministros eclesiásticos, como la falsificación o uso de documentos que se aporten a un juicio, arts. 316<sup>73</sup> y 319<sup>74</sup>.

En el presente código, el fraude fiscal, solamente ha tenido reflejo en el art. 331 perteneciente al título IV dedicado a las *falsedades*, en su Capítulo VI. *De la ocultación fraudulenta de bienes o de industria, del falso testimonio y de la acusación y denuncias*

---

<sup>70</sup> ANTÓN ONECA, José. *El Código penal de 1870 en Anuario de derecho penal y ciencias penales*. ISSN 0210-3001, tomo 23. Fasc/Mes 2, 1970, (cfr. 249 y 250), págs. 229-252.

<sup>71</sup> «Los funcionarios públicos encargados de los servicios de los telégrafos, que supusieren o falsificaren un despacho telegráfico,.... El que hiciere uso del despacho falso con intención de lucro o deseo de perjudicar a otro,...».

<sup>72</sup> «Será castigado... el Ministro eclesiástico que incurriere en alguno de los delitos comprendido en los números anteriores, respecto a actos o documentos que puedan producir efectos en el estado de las personas o en el orden civil».

<sup>73</sup> «El que a sabiendas presentare en juicio o usare, con intención de lucro, un documento falso de los comprendidos en los artículos precedentes...».



*falsas*. Es un artículo completamente omnicomprendivo de todas las conductas cuya finalidad sea la de elusión fiscal total o parcial; entendemos que quizás no se ha efectuado ninguna alusión a las falsedades como medio de comisión de la conducta, por entenderlo como criterio general, al incluirse la clase delictual dentro del título de falsedades, pudiera entenderse como requisito *sine qua non* para cometer el delito final, la defraudación a la Hacienda<sup>75</sup>.

La SAP de Guipúzcoa<sup>76</sup> es la que establece la antigüedad del delito de fraude fiscal, donde en su F. de D., SEGUNDO dice:

«Sólo en un sentido amplio puede afirmarse que la persecución penal del fraude fiscal tiene más de un siglo de historia en nuestro Estado. El antecedente más remoto se remonta al art. 331 del Código penal de 1870<sup>77</sup>, que disponía que será castigado “el que requerido por un funcionario competente ocultare todo o parte de sus bienes, o el oficio o la industria, que ejerciere con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta debiera de satisfacer”. En esta primera configuración, el llamado delito de ocultación fraudulenta de bienes e industria se ubicaba, sistemáticamente, junto al falso testimonio y la acusación y la denuncia falsa en el título dedicado a las Falsedades. Sin embargo, tuvo una escasísima aplicación práctica tanto en esa forma, como en los siguientes, al mantener los códigos posteriores su redacción prácticamente inalterada hasta el punto de que se ha afirmado que, en sus primeros cien años de historia, sólo sirvió para condenar a un “desventurado ganadero” en 1898, según STS, y otra STS de 17 de junio de 1899 que casa y anula la dictada en su día por la AP de Barcelona,

---

<sup>74</sup> «El que sin haber tomado parte de la falsificación presentare en juicio o hiciere uso, con intención de lucro o con perjuicio de tercero y a sabiendas, de un documento falso de los comprendidos en el artículo anterior...».

<sup>75</sup> Art. 331 «El que requerido por el competente funcionario administrativo, ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o la industria que ejerciere con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquellos o por esta debiere satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quintuplo del importe de los impuestos que debiera haber satisfecho, sin que en ningún caso pueda bajar de 125».

<sup>76</sup> ARP 2000\1814. SAP Guipúzcoa (Sección 2ª), de 30 marzo 2000. Recurso 2016/1999. Roj: SAP SS 500/2000 – ECLI:ES:APSS:2000:500 Id Cendoj: 20069370022000100547.

Esta Sentencia pone de manifiesto el antecedente legislativo de la figura delictiva de fraude fiscal; pero siempre desde el punto de vista de cercanía a la figura tal y como la conocemos hoy en día, según se preceptúa en el vigente Código Penal.

<sup>77</sup> En el mismo sentido DELGADO GARCÍA, J. *El Delito Fiscal*. Madrid: COLEX, 1995 (Col. Biblioteca Jurídica de Bolsillo, núm. 17) , pág. 9.

enjuiciando la venta de aceite presuntamente sustraído a la fiscalización administrativa por la STS de 5 de febrero de ese año. El alto Tribunal no tuvo más ocasiones de pronunciarse sobre tal delito que la ya mencionada sentencia de 17 de junio de 1889».

Posteriormente, se aprueba –según instruye ARGENTE– una Ley de 3 de septiembre de 1904 de Reforma de la Legislación Penal y Procesal en materia de Contrabando y Defraudación, en la que elabora un examen mucho más exhaustivo de las conductas defraudatorias y éstas son reconducidas a las que se desarrollan generalmente dentro del ámbito de «géneros de lícito comercio, sujetos en su importación, exportación o circulación a pago de derechos»<sup>78</sup> cuya finalidad es la elusión impositiva, mediante las acciones comisivas de falsedad ideológica tendentes a la reducción en las cantidades de mercancías sobre las cuales giraría el pago del impuesto, en los documentos que se reconocen como reglamentarios para circular las mercancías entre países, o bien la aplicación de exenciones en forma de franquicia que no correspondan deducirse<sup>79</sup>. ARGENTE, explicita, que «esta ley suprime la doble penalidad introducida por el procedimiento administrativo judicial por el Real Decreto de 1852»<sup>80</sup>.

---

<sup>78</sup> Art. 8 «1. Por la introducción en territorio español de géneros extranjeros sujetos a derechos de entrada de cualquier clase o concepto, sin haberos presentado en Aduana habilitada para su despacho y el pago de los derechos que correspondan».

<sup>79</sup> «2. Por disminuir en las declaraciones, facturas y demás documentos reglamentarios establecidos para el despacho o circulación de las mercancías la cantidad de éstas, o variar la calidad de las mismas, con el fin de reducir el importe de los derechos que han de satisfacer, o de obtener aplicación de franquicias que no le correspondan, siempre que el descubrimiento de tales hechos tenga lugar después de consumadas las operaciones de reconocimiento y despacho en las oficinas para practicarlas y que no resulte plenamente justificado que ha concurrido como elemento determinante del hecho error racionalmente explicable».

<sup>80</sup> ARGENTE ÁLVAREZ, Javier. *El delito fiscal*. Op. cit., pág. 77.

### 3. CÓDIGOS PENALES PRECONSTITUCIONALES DEL SIGLO XX: SEGUNDA ETAPA DE LA CODIFICACIÓN ESPAÑOLA: REPÚBLICA Y DICTADURA

#### 3.1. CÓDIGO PENAL DE 1928

La vida política que ya de por sí se vivía con sobresaltos se convulsionó el 13 de septiembre de 1923, «por el pronunciamiento militar encabezado por el Capitán General de Cataluña D. Miguel Primo de Rivera y Orbaneja» —como expone LASSO GAITE—; la proclamación del estado de guerra, habría de tener reflejo como consecuencia lógica «en el Código Penal por su dependencia con la Constitución», que «fue suspendida por Real Decreto de 15 de septiembre que estableció el Directorio militar y suprime los cargos de Ministro». El «Decreto de igual fecha disuelve el Congreso de los Diputados y la parte electiva del Senado», el decreto de 3 de diciembre de 1925, restituye nuevamente «Ministerios y Presidencia del Consejo de Ministros, que continua regido por el general Primo de Rivera». El gobierno duraría hasta el 30 de enero de 1930<sup>81</sup>.

El Código Penal correspondiente a este momento histórico, se promulgó —como expone GÁMEZ MONTALVO<sup>82</sup>— durante la Dictadura de Primo de Rivera, «al requerir una mayor dureza en las sanciones». La vigencia de este Código fue muy breve, pues fue «anulado por el gobierno provisional de la segunda República en 1931<sup>83</sup>, entrando en vigor el de 1870 que, con variantes, se convertirá en el denominado Código penal de 27 de octubre 1932»<sup>84</sup>.

La exposición de motivos de este código penal reconoce que «más de una vez» en el transcurso del reinado de Alfonso XIII y Victoria Eugenia «fueron sometidos» a su sanción; «decretos autorizando la presentación a las Cortes de proyectos de reforma del Código penal que desde 1870 rige en España», que «nunca se logró convertir en ley uno de ellos, y cualquiera que fuesen las causas que lo impidieron, innegable es que no fueron ni la falta de necesidad de hacerlo, ni la falta de convencimiento en los

---

<sup>81</sup> LASSO GAITE, Juan Francisco. *Crónica de la codificación española. Codificación penal*. Tomo 5, vol I. *Op. cit.*, pág. 657.

<sup>82</sup> GÁMEZ MONTALVO, M<sup>a</sup> Fernanda. *Textos para una historia del derecho español*. *Op. cit.*, págs. 263 y 264.

<sup>83</sup> ESPAÑA. *Gaceta de Madrid*, núm. 123, de 3 mayo 1931, págs. 494 y 495.

<sup>84</sup> ESPAÑA. *Gaceta de Madrid*, núm. 363, de 28 diciembre 1932, pág. 2170.

gobernantes ni en los gobernados de que la reforma era necesaria». Aún se diría más, «por el contrario, la opinión pública, de acuerdo con la técnica, viene años y años demandando la derogación del viejo Cuerpo legal, que constituye actualmente la base de nuestro derecho sustantivo penal».

Con esas finalidades, el Ministro de Gracia y Justicia, Galo Ponte y Escartín, «que suscribe; dirigió al Presidente de la Comisión general de Codificación –lo era ya Juan de la Cierva–, en 12 de marzo de 1926, una Real Orden para que por la Sección Tercera se redactase y por la Comisión permanente se revisase un proyecto de nueva edición del Código penal, en la cual fueran recogidos y acoplados los muchos y varios preceptos dispersos entre diferentes leyes que habían modificado los del Código penal y se incluyeran también las modificaciones de unos y otros que aconsejaba la necesidad de sustituir un Cuerpo legal caduco por uno ajustado a los progresos de la ciencia penal y a las circunstancias de la vida moderna».

Aunque, si bien, «el Presidente de la Comisión general de Codificación, al remitir el proyecto primitivo, hacía constar que, atendiendo al espíritu reflejado en la Real orden de este Ministerio de 1926 el proyecto no respondía a principios científicos de una escuela penal determinada, sino que en él se armonizaban los principios científicos con la tradición y características de nuestro país, dentro de las normas trazadas por el Gobierno, armonía a la cual permitieron llegar en las grandes discusiones mantenidas sobre importantísimas cuestiones, fórmulas de transacción logradas merced a la calidad intelectual de los jurisconsultos que integraron la Comisión, su experiencia en la interpretación y aplicación del derecho y su alto espíritu patriótico». Este espíritu, «que ha sido siempre el del Gobierno, es el que ha dominado en toda la elaboración del Código y constituye para el Gobierno su principal mérito».

Es por eso, que «en el nuevo Código se coordinan perfectamente los preceptos que responden al principio de defensa social, evidenciado en muchos preceptos y claramente expresado en algunos, como los de los arts. 70 y 71, que autorizan las declaraciones de delincuencia habitual y peligro social criminal, con los que tienden principal y exclusivamente a obtener la corrección de los culpables y su rehabilitación».

«A la realización de todos los fines indicados tienden numerosos preceptos, mediante cuya aplicación se logrará mayor individualización en las penas,

procurando que no se imponga la misma pena por todos los delitos iguales, ya que todos los delincuentes no son iguales, ni lo son las circunstancias en que los delitos se comenten»<sup>85</sup>.

El Código Penal de 1928, –y siguiendo a BARJA DE QUIROGA<sup>86</sup>–, mantenía una estructura equivalente a la del Código penal de 1870. La redacción fue sumamente minuciosa y circunscribiéndose los aspectos novedosos a incluir en la legislación «la doctrina jurisprudencial». Un favor impagable por «la sencillez» y claridad utilizada, que «hace al legislador merecedor del más digno agradecimiento», siendo a criterio de SANTA CECILIA GARCÍA «uno de los más completos de nuestro Derecho Penal español»<sup>87</sup>.

El delito de falsedad se preceptúa en el Título IV “De las falsedades”, capítulo IV “De la falsificación de documentos”. En este texto legislativo, se producen variaciones dentro de la regulación de la falsedad en documento público, preceptuado en su art. 361, en el que la redacción de su apartado tercero<sup>88</sup> ha sido modificado para ampliar la conducta de “falsedad ideológica” a los supuestos de atribuir a las personas una circunstancia que no posea, así, también se ha añadido un noveno apartado<sup>89</sup> en el que se castiga, la creación de un documento falso de forma material, que pueda ser considerado como verdadero. En este art. 361<sup>90</sup>, también se castiga novedosamente como tipo independiente, al eclesiástico, que incurriese en falsedad, y dichos documentos hiciesen fe en el estado de las personas o en el orden civil, en este texto, también se establecen nuevos supuestos de falsedad ideológica, –y siguiendo a SAN

---

<sup>85</sup> ESPAÑA. *Gaceta de Madrid*, núm. 257 de 13 septiembre 1928, pág. 1451.

<sup>86</sup> LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, Jacobo. *Códigos Penales Españoles. Recopilación y concordancias*. Op. cit., pág. 667.

<sup>87</sup> SANTA CECILIA GARCÍA, Fernando. *Delito de Daños: evolución y dogmática (art. 263 Código Penal)*. Op. cit., págs. 32 y 33.

<sup>88</sup> «Atribuyendo a las que han intervenido en él declaraciones o manifestaciones diferentes de las que hubieren hecho, o atribuyendo a las personas calidades o condiciones que no posean».

<sup>89</sup> «Simulando un documento de tal manera que pueda fácilmente inducir a error sobre su autenticidad».

<sup>90</sup> «Será castigado (...) el ministro eclesiástico que incurriese en alguno de los delitos comprendidos en los números anteriores respecto a actos y documentos que puedan producir efectos en el estado de las personas o en el orden civil».

MARTÍN<sup>91</sup>— en relación con los concernientes a «falsedades u omisiones» en «documentos electorales y de emigración», cuya característica principal, es el faltar a la verdad independientemente del modo de comisión, así en los primeros, la falsedad ideológica se desprende de la redacción del art. 368<sup>92</sup>, y en los segundos, se menciona expresamente por el Código, en el art. 370<sup>93</sup>, así mismo se castiga la concurrencia a «exámenes, oposiciones o concursos» en el que dos personas se intercambiaran la personalidad, o bien se produjese un cambio o sustitución de «papeletas, bolas o temas de los programas oficiales», se aportasen «documentos falsos, alegare méritos supuestos o con otra maquinación fraudulenta falseare la verdad», de cualquier modo, art. 371. Otro ejemplo más, lo encontramos en el art. 367<sup>94</sup> en el que se castiga también el hacerse pasar por otra persona.

Tampoco la conducta cometida por particular tanto en documento público, art. 362, como privado, art. 372, ha sido objeto de modificación alguna respecto de la regulación precedente.

En el presente código, se regulaba el fraude fiscal en el art. 390, en el que prácticamente reproduce el contenido del art. 331 del Código de 1870, por lo que remitimos a lo ya expuesto en referencia a ese Código Penal de 1870.

---

<sup>91</sup> SAN MARTÍN LOSADA, L. *El código penal de 1928: su estudio y comparación con el de 1870*. Imprenta Clásica Española. Madrid 1928, págs. 135 a 137.

<sup>92</sup> «Los funcionarios públicos que cometieren falsedades en documentos oficiales referentes al ejercicio del derecho de sufragio...».

<sup>93</sup> «1º... el funcionario que expidiere un billete de emigración ocultando en él que el emigrante es menor de edad, mujer casada sin licencia marital, mozo sujeto al servicio militar o condenado por delito, o de cualquier otro modo faltare a la verdad.

2º... el naviero, armador o consignatario que hiciera un contrato falso de transporte referente a emigración.

3º... el capitán de buque que a sabiendas de la falsedad prevista en el número anterior, admitiere a bordo al que con tales documentos embarcare.

4º... el médico, sea o no inspector, que diere certificado para facilitar la ilícita emigración, ocultando la enfermedad contagiosa de la persona a cuyo favor lo expidiere, o falseare la verdad en cualquiera otra forma.

5º... el particular que falsificare un billete de emigración o un documento referente a ella para que él mismo u otra persona pueda embarcar ilícitamente».

<sup>94</sup> «... el que en conferencia telegráfica o telefónica suplantara fraudulentamente a una persona con los fines a que se refiere el artículo anterior. Si el suplantador fuere un funcionario encargado de dichos servicios, la pena será la establecida en el art. 365».

La nota más saliente en el Título IV, “De las falsedades” donde se regulan las conductas falsarias y fiscales, –según LASSO GAITE– «es la atenuación de penas en los delitos de falsificación de moneda, documentos de crédito y documentos públicos y privados»<sup>95</sup>.

### 3.2. REFORMA DEL CÓDIGO PENAL DE 1932

Según narra LASSO GAITE una vez «instalada la República, decretó el Gobierno provisional el 6 de mayo de 1931, la supresión de la Comisión General de Codificación y creación en su lugar de la Comisión Jurídica Asesora, “para poder cumplir de modo eficiente el empeño que le ha sido confiado y preparar para la Asamblea Constituyente los proyectos de Ley sobre los cuales ha de deliberar ésta, considera indispensable crear un organismo asesor, que si a la postre quedara incorporado a la estructura constitucional, vendría a representar el órgano de continuidad que diera unidad de sentido técnico-jurídico a las disposiciones emanadas de distintos Departamentos ministeriales”. Matiza SANTA CECILIA GARCÍA que «el 14 de abril de 1931, se proclama la segunda República española y el Gobierno, mediante Decreto de 15 de abril, deroga el Código Penal de 1928 y vuelve a poner en vigor el de 1870<sup>96</sup>, en tanto no se publique un nuevo texto legal»<sup>97</sup>.

«Así, al proponerse España hacer la ordenación normativa de su vida política y social, de acuerdo con las exigencias históricas que hoy la apremian, se hace indispensable crear un nuevo organismo que pueda dividirse internamente en Subcomisiones

---

<sup>95</sup> LASSO GAITE, Juan Francisco. *Crónica de la codificación española. Codificación penal*. Tomo 5, vol I. *Op. cit.*, pág. 676.

Vid., LÓPEZ REY, M. ÁLVAREZ VALDÉS, F. *El nuevo código penal*, en *Revista de Derecho Privado*, Madrid, 1933, pags. 534 a 544.

«El día 6 de mayo de 1931 se constituyó la Subcomisión de Derecho Penal entregándose a la tarea prelegislativa necesaria después de la Constitución de la Segunda República Española. Esta Subcomisión se encargó de preparar el anteproyecto de reforma del CP de 1870, el Presidente de la misma era Luis Giménez de Asúa. Autor de la larga exposición de motivos que precede al Anteproyecto de reforma, este resume el cambio de la renovación acuatro extremos: 1) Armonizar el Código con la Constitución; 2) Corregir errores de imprenta, técnicos e incorporar algunas Leyes Penales dispersas; 3) Humanizar el Código yacer mas elásticos sus preceptos; y 4) Introducir figuras nuevas».

<sup>96</sup> ESPAÑA. *Gaceta de Madrid*, el 15 septiembre 1932, en el núm. 259, publica la Ley de Bases para la reforma del Código Penal, págs. 1948-1950.

<sup>97</sup> SANTA CECILIA GARCÍA, Fernando. *Delito de Daños: evolución y dogmática (art. 263 Código Penal)*. *Op. cit.*, pág. 35.

circunstanciales para cuestiones concretas o leyes especiales y tenga la asistencia constante de un Secretario Técnico”»<sup>98</sup>.

Esta nueva necesidad legislativa, hace que se dicte un Decreto de 16 de abril de 1931, disponiendo en su artículo primero, quede anulado sin ningún valor ni efecto el titulado Código de 1928, como igualmente los titulados Decretos-leyes de la Dictadura que establecieron o modificaron definición de delitos o fijación de penas”<sup>99</sup>.

«Conviene destacar –en opinión de LASSO GAITE– que el propósito del legislador, fue de nulidad radical, sin respetar las situaciones jurídicas nacidas del Código, como si no hubiese existido nunca, cosa que normalmente se respeta al ser derogada una Ley»<sup>100</sup>, así, en su artículo segundo, las sentencias condenatorias firmes recaídas en el procedimiento penal, en el hipotético caso que las condenas fueran más «severas que las permitidas por la legislación penal legítima, se procederá de oficio, a instancia de parte o del Ministerio fiscal, a rectificarlas por vía de indulto», y si «el hecho castigado no fuera penable conforme a las disposiciones de procedencia legislativa, el total indulto llevará consigo para el caso particular en que se aplique, los efectos extintivos de la amnistía»<sup>101</sup>.

Estas nuevas condiciones impuestas por los cambios legislativos del momento<sup>102</sup>, dieron lugar a que fuese promulgado –el 5 de noviembre– el nuevo Código Penal de 1932. En cuanto a la forma, y –en palabras de BARJA DE QUIROGA<sup>103</sup>– «la estructura, espíritu y la casi totalidad del contenido de este nuevo Código es análoga a la del Código 1870» y para ONECA «el Código de 1932 y los siguientes han restaurado el sistema del de

---

<sup>98</sup> LASSO GAITE, Juan Francisco. *Crónica de la codificación española. Codificación penal*. Tomo 5, vol I. *Op. cit.*, pág. 754.

<sup>99</sup> ESPAÑA. *Gaceta de Madrid*, núm. 106, de 16 abril 1931, pág. 198.

<sup>100</sup> LASSO GAITE, Juan Francisco. *Crónica de la codificación española. Codificación penal*. Tomo 5, vol I. *Op. cit.*, pág. 745.

<sup>101</sup> ESPAÑA. *Gaceta de Madrid*, núm. 106, de 16 abril 1931, pág. 198.

<sup>102</sup> Estos se recogen en la exposición de motivos en la que se «argumenta que las reformas introducidas, se clasifican en cuatro grupos: “las impuestas por la nueva Constitución, aprobada en diciembre de 1931, corrección de errores materiales, de técnicas e incorporación de leyes complementarias”; “tendientes a humanizar y dar elasticidad al Código y los casos de reforma excepcional”».

<sup>103</sup> LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, Jacobo. *Códigos Penales Españoles. Recopilación y concordancias*. *Op. cit.*, pág. 971.



1848»<sup>104</sup>. En este Código, las falsedades se encuentran preceptuadas en el Título IV “De las falsedades”, capítulo IV “De la falsificación de documentos”, y en opinión de NÚÑEZ DE CEPEDA<sup>105</sup>, están incluidas en esta sección 1ª del capítulo IV: las cometidas por el funcionario público, en documento público, del art. 307; así como el ministro eclesiástico del último párrafo del mencionado artículo; se continúan penando tanto la conducta del particular en documento oficial, art. 308, la presentación de documento falso en juicio art. 309, como la conducta de los responsables del servicio de telégrafos del art. 310. La intención dolosa y el ánimo de lucro son elementos obligados y esenciales en la falsificación o falsificaciones de la sección 1ª.

Y en el caso contrario, cuando la falsificación recaiga sobre documentos privados, correspondiente a la sección 2ª se precisa como reiteradamente impone siempre la legislación, «el perjuicio de tercero o el ánimo de causarlo en cuanto al caso del art. 311, y la intención de lucro o el perjuicio de tercero no en el del art. 312».

En este Código de 1932, se mantiene idéntica regulación respecto del Código Penal anterior, excepto, la supresión del apartado 9º)<sup>106</sup> del art. 307, y en lo referente a materia electoral, emigración y concurrencia a exámenes, vuelve a quedar excluido de este Título, correspondiente a falsedades.

El «autor principal e impulsor de su gestación, eliminando dificultades, fue el profesor Luís Jiménez Asúa –explica LASSO GAITE– como ocurrió al Código del 70, no faltaron incoherencias»<sup>107</sup>.

En el presente código sucede prácticamente las mismas circunstancias de identidad que en la conducta falsaria, se regulaba el fraude fiscal en el art. 324, en el que prácticamente reproduce el contenido del art. 331 del Código de 1870, y al 390 del Código de 1928, por lo que remitimos a lo ya expuesto en referencia a Código Penal de 1870.

---

<sup>104</sup> ANTÓN ONECA, JOSÉ. *El Código penal de 1870. Op. cit.*, pág. 247.

<sup>105</sup> NÚÑEZ DE CEPEDA, H. *Código Penal 1932: Comentarios y Jurisprudencia*, primera ed. La Coruña: LITOGRAFÍAS E IMPRENTAS ROEL, 1932, págs. 256 y 257.

<sup>106</sup> «9º) *Simulando un documento de tal manera que pueda fácilmente inducir a error sobre su autenticidad*».

<sup>107</sup> LASSO GAITE, Juan Francisco. *Crónica de la codificación española. Codificación penal*. Tomo 5, vol I. *Op. cit.*, pág. 777.

### 3.3. TEXTO REFUNDIDO DEL CÓDIGO PENAL DE 1944

«En la mente de todos, españoles y aun extranjeros, está su versión de nuestra guerra civil y la imagen del nuevo Estado español surgido de la victoria nacional –específica LASSO GAITE– bajo la dirección del general Franco».

«Sin los afanes políticos que caracterizan el comienzo de la República, bien manifiestos en lo que concierne al Código penal, no se exteriorizan ahora prisas por la derogación de la legislación penal republicana. Tiene bastante tarea el Gobierno con la reconstrucción nacional, después de tan larga y dura contienda».

«La justicia penal queda reducida al mínimo durante la contienda, por la extensión coyuntural del fuero militar, situación prolongada por la guerra mundial desencadenada a los pocos meses de terminar la nuestra»<sup>108</sup>.

El origen de la promulgación de un nuevo Código Penal, se encuentra –y siguiendo a BARJA DE QUIROGA– en la protección exacerbada de las ideas retrógradas en materia «política, religiosa y social de una determinada clase social», lo que conllevó a la aprobación –mediante Texto Refundido– de un duro Código.

Este Código Penal de 1944, tiene su fundamento en el Código Penal de 1932, que a su vez es «una reforma del de 1870» y partiendo éste del Código de 1848, todo esto implica que la técnica utilizada en la creación del mismo fue anticuada, alejándose por tanto «de la realidad social» imperante<sup>109</sup>.

Al carecer «el Código penal, texto refundido de 1944, de la habitual exposición de motivos de los Códigos anteriores. Quizá por ello es más extenso y razonado el preámbulo del Decreto de promulgación de 23 de diciembre que le precede en la edición oficial publicada por el Ministerio»<sup>110</sup> –explica LASSO GAITE– es por lo que se dicta una Ley que autoriza promulgar un nuevo Código Penal que justifica en el texto que utiliza

---

<sup>108</sup> LASSO GAITE, Juan Francisco. *Crónica de la codificación española. Codificación penal. Op. cit.*, Tomo 5, vol I, pág. 797.

<sup>109</sup> LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, Jacobo. *Códigos Penales Españoles. Recopilación y concordancias. Op. cit.*, pág. 1176.

<sup>110</sup> LASSO GAITE, Juan Francisco. *Crónica de la codificación española. Codificación penal.* Tomo 5, vol I. *Op. cit.*, pág. 843.

a modo de introducción en la que explicaría la finalidad del mismo, además de promulgarse leyes especiales<sup>111</sup>.

«Limítase el propósito de esta Ley a lograr una nueva edición refundida y ligeramente modificada del Código penal de 1932, en espera de la reforma total del mismo, exigida por las nuevas realidades políticas y sociales del país, que se haya en preparación por los organismos asesores del Ministerio de Justicia. Arduo empeño que requiere tiempo, por lo que es aconsejable, en espera de ese nuevo Código, proporcionar un texto en el que se comprendan las disposiciones penales en vigor. Se recogerá en esta nueva edición para ser incluidas en los lugares correspondientes, todas las leyes dictadas por el Nuevo Estado, en este orden legislativo, como son las relativas a seguridad del Estado, Redención de penas por el trabajo, abandono de familia y otras similares, leyes todas de carácter permanente, no incluyéndose, en cambio, otras de tipo penal, referida a Abastos u otras análogas, por responder su promulgación a necesidades contingentes. Se ha creído necesario modificar algunos artículos o disposiciones legales, haciéndolo en lo absolutamente preciso, bien para corregir los inconvenientes que la práctica ha puesto de manifiesto, ya para poner de acuerdo su contenido con los principios del Nuevo Estado»<sup>112</sup>.

«Observa Del Rosal que, a pesar de que permanece intacta la estructura sistemática del Código de 1848, a través de tantas modificaciones, “sin embargo, la enumeración de materias, la nueva redacción de otros títulos, la adición de nuevos párrafos y de figuras de delitos, es enorme la diferencia con los anteriores códigos, en punto a la ordenación del contenido del texto refundido de 1944. Concebida la Ley penal como expresión históricopositiva del precepto natural, mejor aún, como participación de éste, era justo,

---

<sup>111</sup> SANTA CECILIA GARCÍA, Fernando. *Delito de Daños: evolución y dogmática (art. 263 Código Penal)*, op. cit., pág. 39.

Ley de 5 de julio 1938 modificando la escala de penas del art. 27 del Código Penal, restableciendo la pena de muerte; Ley de 24 de noviembre 1938 sobre delitos monetarios; Ley de 9 febrero 1939 sobre responsabilidades políticas; Ley de 23 de septiembre 1939 sobre delitos políticos complejos y conexos; Ley de 26 octubre 1939 sobre acaparamientos; Ley 1 mayo 1940 sobre represión de la masonería y el comunismo; Ley de 30 septiembre 1940 por la que se establece la Fiscalía Superios de Tasas; Ley de 18 febrero 1941 sobre accidentes ferroviarios; Ley de 10 marzo 1941 sobre defraudaciones del fluido eléctrico; Ley de 29 de marzo 1941 para la seguridad del Estado; Ley 24 de junio y del 16 de octubre de 1941 sobre abastecimientos; Ley 20 febrero 1942 sobre pesca fluvial; Ley de 2 mayo 1943 sobre rebelión militar.

<sup>112</sup> BOE de 22 de julio de 1944. Ley de 19 de julio de 1944 para una nueva edición refundida del código penal vigente, pág. 5580.

en el sentir de la reforma, que el pensamiento jurídico penal no fuese por más tiempo un pensamiento secularizado del mundo de la Moral y de la Religión». «En estos principios morales, y en la Ley natural, recibe el precepto positivo su fuerza defensiva e intimidante», y destaca Del Rosal la protección dispensada a los bienes espirituales, la posibilidad de agravar la penalidad en pro de una orientación defensiva, principalmente por la facultad concedida a los tribunales de imponer la pena en el grado que estime conveniente, cuando no concurran agravantes ni atenuantes, lo que tiende a una mayor y laudable individualización de la pena»<sup>113</sup>.

Esto implica que la regulación<sup>114</sup> sea reiterativa de la anterior a excepción del número 9º), del art. 302, (307 anterior legislación), que vuelve a ser incluido en el cuerpo legal, es más, «en el Título de las falsedades se crea la figura de simular un documento de forma que induzca a error sobre su autenticidad, art. 302-9.<sup>a</sup> y la falsificación de documentos de identidad, art. 308».

«En la falsificación de documentos se exigirá para la existencia de delito –explica LASSO GAITE– la concurrencia de un dolo especial (ánimo de lucro o de obtener otro beneficio, de perjudicar a la causa pública o a un tercero) a semejanza del Código penal de 1928 (art. 383)»<sup>115</sup>.

Lo mismo sucede con lo que se regulaba sobre el fraude fiscal en el art. 319, en el que de nuevo prácticamente reproduce el contenido del art. 331 del Código de 1870, el 390 del Código de 1928, y el 324 del Código Penal de 1932, por lo que remitimos a lo ya expuesto en referencia a ese Código Penal de 1870.

Este texto, debido a las exigencias desde hacía tiempo, que tanto la teoría como la práctica penales reclamaban<sup>116</sup>, fue lo que dio origen a una posterior corrección del

---

<sup>113</sup> LASSO GAITE, Juan Francisco. *Crónica de la codificación española. Codificación penal*. Tomo 5, vol I. *Op. cit.*, págs. 843 y 844.

Recoge la opinión de Cobo del Rosal.

<sup>114</sup> En este *Código*, que se publica en el BOE del 13 enero 1945, la regulación de las falsedades se preceptúa en el *Título III* titulado “*De las falsedades*”, en su capítulo IV rotulado “*Falsificación de documentos*”, pág. 450.

<sup>115</sup> LASSO GAITE, Juan Francisco. *Crónica de la codificación española. Codificación penal*. Tomo 5, vol I. *Op. cit.*, págs. 806 y 840.

<sup>116</sup> ESPAÑA. Decreto 691/1963, de 26 de marzo, por el que se aprueba el «Texto Revisado de 1963» del Código Penal. BOE núm. 84, 8 abril 1963, E. de M., pág. 5871.

Código, aprobándose un nuevo texto revisado en 1963<sup>117</sup>, aunque en esta materia de falsedades no se introduce modificación alguna, reproduciéndose incluso el articulado regulado en los preceptos del Texto Refundido de 1944.

Si bien el articulado del Código Penal se hace cumplir de oficio y de forma inmediata por el Estado cuando se comete un delito, de los que podríamos calificar como típicos en cualquier legislación penal, en el ámbito tributario por el contrario sucede que desde un principio no hay conciencia de estar cometiéndolo, en el caso que lo sea, dando la sensación de ser tratado con un cierto grado de permisividad *ad hoc*, tal vez obligada ante la imposibilidad manifiesta de poder llegar a controlar la situación tributaria. Desde una perspectiva histórica más detallada COMÍN expone que «el fraude y la corrupción fiscal fueron prácticas generales socialmente aceptadas antes de la Revolución burguesa, que sobrevivieron en la época liberal, y que han resurgido en tiempos recientes». Este mismo autor desde un punto de vista histórico más reciente resalta que «en el terreno fiscal, el fraude durante el franquismo autárquico se generalizó, entre otras cosas, porque la legislación era intencionadamente oscura y permisiva». Donde «el Estado se mostraba incapaz de hacer cumplir las normas fiscales, como muestra el caso de la Contribución sobre beneficios extraordinarios, que fue ampliamente ignorada, pero que incitó a que las empresas llevaran dobles contabilidades»<sup>118</sup>. Situación que mantenida durante décadas, necesitó de la complicidad de todos; lo que demuestra que no fue denunciada por nadie, incluyendo a los que ahora se echan las manos a la cabeza y se muestran sorprendidos al no comprender la situación pretérita, donde la gran empresa de la reconstrucción nacional después de la terrible guerra civil padecida había que acometer con urgencia y donde el déficit público era combatido en la medida de lo posible con la austeridad que presidía el gasto público. Tanto es así que GONZALO Y GONZÁLEZ dice que:

---

<sup>117</sup> *Texto Revisado de 1963* Publicado BOE (8 de abril y modificado por la Ley 3 de 8 de abril de 1967 (BOE del 11). CP (1971) Biblioteca Oficial Legislativa. Decreto 691/1963, de 28 de marzo se aprueba el «Texto Revisado de 1963» del CP. Madrid: INSTITUTO REUS, 1970, págs. 116 y 117.

*Código Penal. Texto Revisado de 1963*. 2ª ed. Madrid: GÓNGORA, 1965. (Col. Popular de Leyes y Códigos), vol. III, págs. 137-140.

<sup>118</sup> COMÍN COMÍN, Francisco. *La Hacienda pública en el franquismo autárquico, 1940-1959. Autarquía y mercado negro: el fracaso económico del primer franquismo, 1939-1959*. [Coord. Carlos Barciela López]. Barcelona: CRÍTICA, 2003. ISBN 84-8432-471-0, págs. 32 y 39.

«En España, por ejemplo, con un sistema tributario mucho más rudimentario que el actual, dotado de una menor capacidad recaudatoria (31,6 por 100 del PIB, incluidas las cotizaciones a la Seguridad Social), en 1975 no había déficit público; incluso hasta entonces había venido experimentándose un ligero superávit; además, apenas existía endeudamiento público. En 1996, sin embargo, con un nuevo sistema tributario que ejercía una presión fiscal del 49,6 por 100 del PIB, había un déficit del 4,5 por 100 de la misma magnitud y la tasa de endeudamiento, que veintiún años antes era tan solo del 13 por 100 del PIB, había alcanzado el 70 por 100. Una sola razón explica este cambio: el sobredimensionamiento del Sector público español durante el último cuarto de siglo, que, en términos de gastos únicamente *no financieros* representaba el 45,7 por 100 del PIB en 1996, en tanto que en 1975 dicha ratio había sido del 26 por 100»<sup>119</sup>.

A modo de conclusión COMÍN afirma:

«En definitiva, durante la fase de la Hacienda liberal, que en España se prolongó hasta la reforma tributaria de 1977, el fraude fiscal fue general entre amplias capas de la población. La consolidación del Estado benefactor, con el surgimiento de la democracia, fue acompañada inicialmente por una reducción del fraude fiscal y, con toda seguridad, de la corrupción, por los motivos siguientes: a) la mayor legitimidad política del sistema tributario implantado desde 1977, que fue consensuado por todas las fuerzas democráticas y que era más equitativo que el anterior; b) las mejoras en la gestión y recaudación de los impuestos, y c) el control democrático de las instituciones y la desaparición de la censura en la prensa, que permitían perseguir y dar publicidad a los comportamientos fraudulentos. Aun así, el fraude fiscal en determinadas rentas –de la propiedad, de las empresas y de los profesionales– siguió siendo alto, mientras que los rendimientos que sufrían retención fiscal en origen –singularmente los rendimientos del trabajo personal– no podían eludir el cumplimiento tributario; el nepotismo y la corrupción política subsistieron, pues son difíciles de erradicar, aunque con toda seguridad disminuyeron y cambiaron de naturaleza».

---

<sup>119</sup> GONZALO Y GONZÁLEZ, Leopoldo. *Sistema impositivo español: estatal, autonómico y local*. 6ª ed. ampliada y actualizada. Madrid: DYKINSON, 2004. (Col. Biblioteca Universitaria de Hacienda Pública y

Y no le falta razón a COMÍN al hablar de las corruptelas que con más virulencia que nunca y de forma generalizada se propagan desde entonces llegando hasta nuestros días; pues no hay nada más que asomarnos a las noticias que nos sirven a diario los medios de comunicación que inundan los distintos formatos y soportes donde las cifras en millones de euros resultan mareantes. En cuanto a «los procedimientos recaudatorios» los presenta como un lastre pues «cambiaron poco en España, por cuanto el franquismo volvió a generalizar los sistemas recaudatorios decimonónicos, que habían comenzado a periclitar en el primer tercio del siglo XX»<sup>120</sup>. En relación al punto clave que es la recaudación del impuesto, o cómo hacerla llegar a las arcas del Estado, tan solo en un solo caso el sistema muestra sus bondades «como ocurría con el sistema antiguo, en el que el principal impuesto era el de Rendimientos del Trabajo Personal, que era el único que no se podía evadir, porque se retenía en origen, tras 1979 las deficiencias de gestión e inspección convertían al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en un tributo sobre los salarios. En España –como en otros países– la recaudación sólo es eficiente cuando el impuesto se retiene en origen». Atendiendo un principio de elemental economía, la retención en origen es la preferida por la Hacienda Pública. Cuenta con la ventaja añadida de librarla de su principal empeño de *policía hacendística*. Y además, consigue recaudar el cien por cien, a decir de COMÍN con un «menor coste recaudatorio». Todo ello siempre con la plena confianza depositada en la honradez del retenedor; que lo convierte temporalmente en *custodio* de las cantidades retenidas a los trabajadores y devengadas simultáneamente por el Fisco, que *ex lege* le permite ingresar hasta un punto temporal posterior, pues entre la fecha de pago de las retribuciones –deducidas ya las retenciones– puede transcurrir hasta dos meses, plazo de generación de intereses para el obligado tributario o en caso de necesitar financiación ayudaría a reducirla en igual medida temporal. Y concluye COMÍN que «la reforma de Larraz, que hubiera podido tener efectos altamente

---

Derecho Fiscal). ISBN 84-9772-330-9, págs. 33 y 34.

<sup>120</sup> COMÍN COMÍN, Francisco. *La Hacienda pública en el franquismo autárquico, 1940-1959. Autarquía y mercado negro: el fracaso económico del primer franquismo, 1939-1959. Op. cit.*, págs. 36, 39 y 42.

beneficiosos para la Hacienda Pública, tuvo un triste final ya que, aunque formalmente no derogada, sencillamente no se aplicó»<sup>121</sup>.

### **3.4. NUEVO CÓDIGO PENAL: “TEXTO REVISADO DE 1963”**

La etapa dirigida por el Ministro Aunós (15-III-1943 a 20-VII-1945), –explica LASSO GAITE– «fue la más corta del régimen de Franco, y su sucesor Raimundo Fernández Cuesta (20-VII-1945 a 19-VII-1951) acentuó en Justicia la inspiración falangista de las reformas, que en los primeros ministerios con Rodezno y Bilbao era más bien de signo tradicionalista».

«Desde abril de 1953 se vino ocupando la Sección 2.<sup>a</sup>, a propuesta de su Presidente Cuello Calón (Actas V, págs. 11 y 15) y del Vocal Federico Castejón (págs. 12 y 17) de la formación de un índice de las anomalías, más bien de fondo que de estilo que se apreciaba en el Código de 1944». Con casi total seguridad, podríamos llegar a la conclusión que la enorme lista de las carencias que adolecía el Código penal, y que presentaba en la aplicación práctica de los preceptos del mismo, ponía en evidencia las fallas del sistema, lo que les llevó a los componentes de esta Sección a que «con una visión más amplia trató en su reunión del 3 de mayo de 1957 de la necesidad de una revisión completa del vigente Código penal, en orden sobre todo a la actualización del mismo, tomando en consideración las deficiencias apuntadas por la jurisprudencia y sin afectar a otras estructuras legislativas (VI, pág. 17)».

«A los pocos días encargó el Ministro a la Comisión (oficio fecha 16, trasladado a la Sección por la Permanente el 23 de octubre) que “se estudie la conveniencia de preparar una edición oficial revisada del vigente Código penal”, que incorpore las reformas parciales efectuadas desde 1944 y señale nuevo tope económico entre delitos y faltas (Leg. 33, c. 1.<sup>a</sup>, apt. 0, doc. 8)». Este mandato culminó en «el Anteproyecto de Ley de Bases», que sin que se presentase ninguna enmienda fuese aprobada. «Sin preámbulo ni exposición, consta el Anteproyecto de 19 bases, escuetamente redactadas, con un artículo inicial autorizando al Gobierno, a propuesta del Ministro de Justicia para llevar

---

<sup>121</sup> COMÍN COMÍN, Francisco. *La Hacienda pública en el franquismo autárquico, 1940-1959. Autarquía y mercado negro: el fracaso económico del primer franquismo, 1939-1959. Op. cit.*, pág. 371.



a cabo la revisión parcial del Código penal, con intervención de la Comisión General de Codificación y otro artículo final, el 2.º, con igual autorización para elevar las multas establecidas en las leyes penales especiales».

Una vez colocados los pilares en la ley de bases «la Sección 2.ª de la Comisión, al iniciar el curso de 1961, sesión del 18 de octubre, acordó como plan de trabajos propuestos por el secretario: 1.º, redacción definitiva del articulado que se cita en las bases; 2.º, asunto de las multas y 3.º, depuración de antinomias y otros puntos aludidos en las bases (VII, pág. 90)»<sup>122</sup>.

El Código Penal, que ha regido hasta la entrada en vigor del que ahora se dicta, ha «regulado la vida punitiva del país por espacio de una generación con las modificaciones que, apenas promulgado hubieron de hacerse por imperativos de diversa índole» según reza en la E. de M., del Decreto 691/1963 de 28 de marzo, por el que se aprueba el «texto revisado de 1963» del Código Penal.

La última de las modificaciones que tuvo lugar, –continúa diciendo la E. de M.,– se articula mediante la Ley 79/1961, de 23 de diciembre por la que se ordenaba al «Gobierno la publicación de un texto revisado en el que se comprenden las modificaciones introducidas desde la promulgación del texto refundido de 1944», la idea que anidaba era la de «emprender una reforma completa en que con un sentido unitario y obediente a nuestro peculiar modo de ser, corona la obra en un nuevo Código, fruto de la evolución y la tradición jurídico-penal armonizado con las modernas conquistas técnicas que han adquirido carta de naturaleza en la política criminal contemporánea» y en la que a través del Decreto 168/1963, de 24 de enero, por el que se desarrollaba la Ley precitada de 1961, de 23 de diciembre, de «bases para una revisión parcial del Código Penal y otras Leyes penales» que introduce en el texto del Código Penal vigente incluye un par de modificaciones en relación con las falsificaciones, la primera que de 10.000 pesetas que fijaba la pena del art. 344bis a 1.000.000 de pesetas, lo que significa la mayor relevancia que a medida que deviene el transcurrir de los tiempos adquiere esta clase de delitos y la introducción en el art. 283.4 la figura del

---

<sup>122</sup> LASSO GAITE, Juan Francisco. *Crónica de la codificación española. Codificación penal*. Tomo 5, vol I. *Op. cit.*, págs. 853, 865-867, 883.

alterador «El que en connivencia con el falsificador, cercenador; alterador o introductor, expendiese moneda falsa, cercenada o alterada»<sup>123</sup>.

En este nuevo Código sigue manteniéndose la figura falsaria en sus dos vertientes, la que recoge las conductas materiales<sup>124</sup> como ideológicas<sup>125</sup>, ambas recogidas en el art. 302 del cuerpo legal, dirigiéndose en dos direcciones, la primera, se atribuyen intervenciones de personas que no la han tenido, o bien la misma conducta frente a sus declaraciones y la segunda clase de conductas, faltando a la verdad en la narración de los hechos.

Con respecto a las falsedades “de la firma o estampilla del jefe del Estado, firma de los Ministros, sellos y marcas” perteneciente al Capítulo Primero Sección primera, solamente recoge las formas de incriminación de conductas netamente materiales, obviando cualquier posibilidad de comisión ideológica; lo mismo sucede con las conductas que se tipifican en la sección segunda, intitulada “de la falsificación de sellos y marcas”, las del capítulo segundo, en cuanto a “la falsificación de moneda metálica y billetes de Estado y Banco” y las del capítulo tercero “de la falsificación de documentos de crédito, papel sellado, sellos de Telégrafos y Correos y demás efectos timbrados, cuya expedición esté reservada al Estado” en la que no es reconocible la punición de conductas que atentan contra el espíritu del documento.

---

<sup>123</sup> ESPAÑA. «BOE» núm. 29, de 2 febrero 1963, págs. 1845 a 1851.

Esta figura del alterador la circunscribe a las falsificaciones practicadas sobre la moneda, sin aplicarle el carácter analógico en cuanto a la novedad en la documental, que la subsume en el apartado 5º y 6º del art. 302 del Código Penal.

Estas conductas del Código penal que tienen por objeto falsificar un documento tienen cabida en su Capítulo IV De la falsificación de documentos en la Sección Primera dedicada a *la falsificación de documentos públicos, oficiales y de comercio y de los despachos telegráficos*.

<sup>124</sup> 1º Contrahaciendo o fingiendo letra, firma o rúbrica.

5º Alterando las fechas verdaderas.

6º Haciendo en documento verdadero cualquier alteración o intercalación que varíe su sentido.

<sup>125</sup> «2º. Suponiendo en un acto la intervención de personas que la han tenido.

3.º Atribuyendo a las que han intervenido en el declaraciones o manifestaciones diferentes de las que hubieren hecho.

4º Faltando a la verdad en la narración de los hechos.

7º Dando copia en forma fehaciente de un documento supuesto o manifestando en ella cosa contraria o diferente de la que contenga el verdadero».

En el capítulo IV donde se tratan las conductas falsarias documentales, en la sección primera, dedicada a “la falsificación de documentos públicos, oficiales y de comercio y de los despachos telegráficos” sí es posible comprobar que dedica un artículo exclusivamente a las conductas falsarias ideológicas, más concretamente el art. 312, pena “al funcionario público que librare certificación falsa de méritos o servicios, de buena conducta, de pobreza o de otras circunstancias análogas” extendiéndose en el artículo siguiente al particular que librare la misma conducta.

En este mismo título III consagrado a las “Falsedades” tiene reflejo las conductas de falsificación de documentos, donde se regula también el fraude fiscal en su capítulo IV que dedica a “la ocultación fraudulenta de bienes o de industria” el art. 319 penaliza a aquel que hubiese sido requerido por el funcionario competente, “ocultare el todo o parte de sus bienes, o el oficio o la industria que ejerciere” con el “propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta debiere satisfacer”, la única salvedad –indica ARGENTE-, ya que se mantiene la redacción de 1944, es el elevar la multa que pasa a ser de 5.000 pts.<sup>126</sup>, el incluir en este título la elusión fiscal puede tener como fundamento el hecho de faltar a la verdad simulando la misma, en cuanto a velar los hechos objeto de imposición fiscal reduciendo el gravamen fiscal.

### 3.5. TEXTO REFUNDIDO DEL CÓDIGO PENAL DE 1973

Posteriormente, la aprobación de leyes internas, la suscripción por España de Tratados Internacionales vinculantes y la evolución permanente de la realidad social<sup>127</sup>, fueron los factores que dieron origen a un nuevo texto, el Código Penal de 1973; en este texto, la falsedad documental, no sufre modificación legal, en relación con el Código Penal anterior, es más, según GARCÍA VALDÉS<sup>128</sup> este Código Penal no es más que una «mera refundición parcial», constituyendo una «imperfecta puesta al día» del código de 1848,

---

<sup>126</sup> ARGENTE ÁLVAREZ, Javier. *El delito fiscal. El delito fiscal*. [Act. a mayo de 2009]. Valencia: CISS, 2009. ISBN 978-84-8235-641-9, pág. 78.

<sup>127</sup> E. de M., Ley 44/1971, de 15 noviembre, por el que se aprueba la «Reforma del Código Penal». «BOE» núm. 274, 16 noviembre 1971, pág. 18415.

<sup>128</sup> GARCÍA VALDÉS, C. *Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal. Cuadernos de Documentación. Apéndice*. Madrid: INSTITUTO NACIONAL DE PROSPECTIVA, 1980, pág. 9.

exigiendo una redacción nueva y urgente en base a las «exigencias sociales, científicas, jurídicas y políticas» del régimen constitucional.

El código de 1973 siguiendo la línea de sus antecesores, mantiene la penalidad de las conductas elusivas en las obligaciones tributarias.

En el capítulo VI dedicado a “la ocultación fraudulenta de bienes o de industria” en su art. 319 perteneciente al título III que se intitula “De las falsedades” “el que, requerido por el competente funcionario administrativo, ocultare el todo o parte de sus bienes, o el oficio o la industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta debiere satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quintuplo del importe de dichos impuestos, sin que en ningún caso pueda bajar de 5.000 Pts”. SUÁREZ-MIRA comenta que «este precepto solo se llegó a aplicar dos veces, según RODRÍGUEZ DEvesa, una para absolver al acusado y otra con condena por un impuesto municipal que gravaba los consumos, ambas bastante lejanas (5-2-1898 y 17-6-1899)»<sup>129</sup>.

Posteriormente a que fuese aprobado el código penal de 1973, se promulgaba una nueva ley, la número 50/1977 “sobre medidas urgentes de reforma fiscal” en la que se daba cabida a dos nuevos impuestos que gravarían la capacidad económica de las personas físicas: El primero con carácter “excepcional y transitorio sobre el patrimonio neto de las personas físicas” cuyo hecho imponible lo constituye «la propiedad de toda clase de bienes y la titularidad de derechos de contenido económico atribuibles al sujeto pasivo». También conformarían el patrimonio aquellos «bienes y derechos de todas clases que hubieran pertenecido al sujeto pasivo durante el plazo transcurrido desde el primer, o en su caso, anterior devengo, salvo prueba de transmisión o reducción patrimonial», el segundo, también de carácter «extraordinario» que grava «determinadas rentas de trabajo personal» de «los Presidentes y Vocales de los Consejos de administración y Juntas que hagan sus veces, y sobre las demás rentas, en cuanto excedan de 750.000 Pts».

En esta nueva ley, revisa la redacción del texto refundido del Impuesto sobre el Lujo, «aprobado por Decreto 3180 de 1966, de 22 de diciembre» concerniente a «toda clase

---

<sup>129</sup> SUÁREZ-MIRA RODRÍGUEZ, Carlos (Coord.). *Manual de derecho penal. Parte Especial*. 3 ed., tomo II. Cizur Menor (Navarra): CIVITAS, 2005. (Col. Tratados y Manuales). ISBN 84-470-2405-9, pág. 354.

de bebidas envasadas y con marca no comprendidas en el apartado anterior, cuyo precio de venta en origen sea superior a 80 Pts. Litro» de los cuales «no se considerarán comprendidos en este apartado los jarabes concentrados cuya utilización por el consumidor haya de hacerse mediante la adición de otro líquido, los zumos y néctares de frutas y hortalizas, todos aquellos productos hortícolas, cualquiera que sea su envase, que tengan forma líquida, la leche y sus derivados y las aguas de mesa sin adiciones de otros productos».

También regula las tarifas o patentes que deberán abonar aquellas que ejerzan «el uso o tenencia de aviones de turismo de propiedad particular», de embarcaciones a vela y a motor.

Como consecuencia de la situación deficitaria que sufría el país se aprovecha la oportunidad que ofrece el aprobar una nueva ley de carácter urgente para establecer en su apartado “V la regularización voluntaria de la situación fiscal”, como consecuencia de no haber declarado las rentas percibidas durante la anualidad previa “graciosamente” regularicen su situación en el primer trimestre del año siguiente al de la promulgación de la ley, (art. 30), lógicamente las cuotas resultantes de esta regularización de aquellos sujetos pasivos, “por el Impuesto General de las Personas Físicas, no serán objeto de sanción ni recargo alguno” (apart. 2), ni tampoco las que “proceda a liquidar por los impuestos a cuenta del general sobre la renta”.

Lo mismo sucede con las personas jurídicas que estén sujetas a los “Impuestos sobre Sociedades e Industrial Cuota de Beneficios podrán, con excepción de cualesquiera impuestos, gravámenes y responsabilidades de todo orden frente a la Administración, y en el plazo que medie entre la publicación de la presente Ley y el treinta de junio de mil novecientos setenta y ocho” realizar estas tres conductas que indicamos a continuación, y que supone el afloramiento de las rentas no declaradas y cometidas bajo el manto de la falsedad ideológica, que de otra forma, quedarían en el imaginario empresarial:

“a) Hacer lucir en contabilidad, siempre que no constase en ella, debiendo haber figurado, los bienes y derechos representativos de activos reales, tanto de carácter fijo como circulante, así como las obligaciones para terceros.

b) Incorporar en contabilidad la parte del coste de bienes del activo real ocultada en el momento de la adquisición.

c) Eliminar las cuentas de activo que, no obstante carecer de contenido real, figuren en contabilidad como consecuencia de irregularidades contables, así como las cuentas de pasivo ficticio que correspondan a deudas inexistentes”.

“Los bienes y derechos afectados por la regularización podrán ser enajenados en cualquier momento sin que se estime más incremento de valor” a los efectos de este impuesto.

Esta exención “comprenderá todos los impuestos directos e indirectos cuyo ingreso en Hacienda fuere debido por la Empresa que regularice su balance, hasta la fecha del primer balance que se cierre con posterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley, balance en el que se practicarán las operaciones de regularización que la misma permite”, está sujeta a dos límites más, el primero, que “los bienes, derechos y obligaciones ocultos deberán existir efectivamente a la fecha de entrada en vigor de esta Ley” y “con los límites de valoración y la justificación establecidas en el artículo trece del texto refundido de la Ley de Regularización de Balances de dos de julio de mil novecientos sesenta y cuatro”, en la que se establecen los bienes regularizables, el coeficiente máximo de regularización, y manifestándose que «podrán ser eliminadas las cuentas de pasivo ficticio que figuren en la contabilidad de la sociedad representando deudas inexistentes, siempre que dichas cuentas hubiesen surgido como contrapartida de inversiones realizadas o de adquisiciones de circulante, cuyos costes fueron satisfechos». «La eliminación que se autoriza en este número sólo procederá cuando se justifique documentalmente el hecho de haber sido satisfechas en su día las deudas que representen las referidas cuentas».

La veracidad contenida en las declaraciones «tanto las originarias como las complementarias» que correspondan al año mil novecientos setenta y seis, serán «comprobadas mediante la reglamentaria actuación administrativa», que «determinará la anulación de los antecedentes que tenga el sujeto pasivo a efectos de reincidencia prevista en el artículo ochenta y uno de la Ley General Tributaria, así como la no imposición de las sanciones, en su caso, procedentes por los ejercicios no prescritos pendientes de liquidación definitiva en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y en sus impuestos a cuenta, en el momento de entrada en vigor de esta Ley».

Toda esta información descubierta con motivo y ocasión de ponerse de manifiesto como consecuencia de las declaraciones presentadas al amparo de la regularización a que se

refieren los artículos anteriores, no podrá ser utilizada por la Administración tributaria para modificar las bases Imponibles del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para los ejercicios finalizados antes del uno de enero de mil novecientos setenta y seis, cuando los sujetos pasivos de los mismos hayan efectuado la regularización a que se refieren los distintos artículos de este capítulo.

### **3.6. REFORMAS POSTERIORES**

Posteriormente «el Ministerio de Hacienda desarrollará por vía reglamentaria las condiciones de ejercicio y los efectos de la regularización voluntaria».

La *pleitesía* que muestra el legislativo a la hora de prestar su consentimiento a la posibilidad de regularizar la situación fraudulenta de las empresas, deja al lector y por tanto observador de la Ley, atónito ante la permisividad legislativa, que en ningún caso obliga al afloramiento de tales patrimonios, sino que sale indemne de su situación criminógena ya que la Administración les “premiaría” por semejante hazaña, liberándoles de cualquier sanción económica y lo mejor de todo sin rastro alguno, borrando cualquier tipo de antecedente, colocándolas lozanas y lustrosas frente al ordenamiento y al tráfico jurídico, con el consecuente perjuicio para los operadores jurídicos y el conjunto de la sociedad, en un doble sentido: el primero, que el dinero defraudado no ha podido dedicarse a los distintos servicios de mantenimiento del Estado y el enriquecimiento injusto por el disfrute de un importe destinado a un tercero.

Y para aquellos sujetos pasivos que no cumplan las obligaciones tributarias, después de poner a disposición de las empresas la posibilidad de regularizar el importe no declarado y por tanto defraudado y no habiéndolo efectuado en el momento requerido por la Administración, regularización alguna será castigado por un delito de fraude fiscal.

La misma Ley de reformas urgentes fiscales modifica el artículo que ya figuraba en el Código Penal del 73 sobre fraude fiscal, en la que solamente se contemplaba la persona física, dejando en la más absoluta impunidad a las personas físicas actuantes mediante

una sociedad, circunstancia corregida en la nueva normativa integrada por la Ley 50/1977<sup>130</sup>.

#### **4. CÓDIGOS PENALES CONSTITUCIONALES DEL SIGLO XX: TERCERA ETAPA DE LA CODIFICACIÓN ESPAÑOLA: DEMOCRACIA**

##### **4.1. PROYECTO DE LEY ORGÁNICA DEL CÓDIGO PENAL DE 17 DE ENERO DE 1980**

Todo lo anterior originó el Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal de 1980, en el que según este autor<sup>131</sup>, la «técnica legislativa» utilizada «es superior» adaptándolos a los nuevos «medios modernos utilizados para la comisión de estos delitos», en este Código, se recogía el delito de falsedad documental, en su Título IX, denominado «Delitos contra la fe pública», Capítulo IV, dedicado a la falsificación de documentos.

---

<sup>130</sup> Por lo tanto define en su apartado «Uno. Cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a 2.000.000 de pesetas. Se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria.

El que cometiere delito fiscal será castigado en todo caso con multa del tanto al séxtuplo de la suma defraudada y, además, con arresto mayor si la cantidad estuviese entre cinco y 10.000.000 y con prisión menor para más de 10.000.000 siempre que la cantidad defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente.

Dos. Para la determinación de la cuantía de las defraudaciones mencionadas en el apartado anterior se observarán las siguientes reglas:

a) Cuando se trate de tributos periódicos, se estimará como cuantía del importe de lo defraudado en cada período impositivo.

Si el período impositivo fuera inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural.

b) En los tributos que no tengan carácter periódico, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

Tres. Cuando el deudor de la cuota defraudada o el titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida sea una Sociedad, Entidad o Empresa el delito será imputable a los Directores, Gerentes, Consejeros Delegados o personas que efectivamente ejerzan su administración, a menos que quede demostrada su ausencia de responsabilidad, en cuyo caso la imputación del hecho delictivo se efectuará el autor material, sin perjuicio de la responsabilidad incumba a los otros partícipes».

«La investigación se llevará a cabo, bien mediante certificaciones de la Entidad, bien de la oficina bancaria o de crédito en que esté abierta la cuenta o constituido el depósito de que se trate, en presencia de su Director, Jefe o quien haga sus veces y con la previa citación del interesado».

<sup>131</sup> GARCÍA VALDÉS, C. *Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal. Cuadernos de Documentación. Apéndice. Op. cit.*, pág. 20 y 62.



Por lo pronto, y siguiendo a RUIZ VADILLO<sup>132</sup>, el art. 419<sup>133</sup>, equivalente al art. 302 del Código Penal anterior, simplifica extraordinaria y positivamente, «los nueve supuestos» recogidos en el Código Penal de 1973, dejándolos reducido a tres: «Alteración esencial, simulación de documento» así como el «faltar a la verdad en la narración de los hechos» o de otro modo que sustancialmente incida sobre el contenido, en este artículo se observa la relevancia que adquiere la comisión de falsedad ideológica, lo que se va a extender al resto del articulado, así en el 426<sup>134</sup> se castiga esta falsedad cometida en «documentos de identidad» cuya finalidad sea identificadora, lo mismo sucede en los arts. 429<sup>135</sup> y 430<sup>136</sup>, que castigan los supuestos de emisión de «certificados» falsos en el ámbito sanitario, tanto para eximir a alguien de un «servicio público» u «ocupar un cargo o empleo retribuido» así como para los que atribuyen «méritos falsos». Los restantes arts. del 421 al 423 reproducen sustancialmente los arts. 303, 304 y 305 del Código Penal; aunque la clasificación de despachos telegráficos se amplía a otras modalidades.

La E. de M., justifica la necesidad de redactar un nuevo Código Penal, pues si bien se han revestido los Códigos Penales anteriores de ropajes actuales, el espíritu y el cuerpo legislativo «es una versión parcialmente modificada del Código de 1944, y éste a su vez, como advirtió el propio legislador en el preámbulo del decreto que lo promulgó, no era una obra nueva “sino sólo una edición renovada o actualizada de nuestro viejo

---

<sup>132</sup> RUIZ VADILLO, E. *Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal*. Madrid: INSTITUTO NACIONAL DE PROSPECTIVA. 1980 (Col. Cuadernos de Documentación, núm. 13), págs. 70 a 72.

<sup>133</sup> Se castigaba *«el funcionario público que, en el ejercicio de su cargo, cometiere falsedad:*

*1º Alterando un documento en alguno de sus elementos o requisitos de carácter esencial.*

*2º Faltando a la verdad en la narración de los hechos o de otro modo que afecte al contenido o efectos del documento o a las personas intervinientes.*

*3º Simulando un documento, en todo o en parte, de manera que induzca a error sobre su autenticidad».*

<sup>134</sup> *«El funcionario público que, abusando, de su oficio o por negligencia inexcusable, expidiere documento de identidad cometiendo alguna de las falsedades previstas en el art. 419.... Si el documento cumpliera alguna otra finalidad distinta de la estrictamente identificadora, el hecho se considerará como falsificación de documento oficial».*

<sup>135</sup> *«El facultativo que librare certificado falso de enfermedad o de lesión con el fin de eximir a una persona de un servicio público, o que expidiera cualquier otro certificado que acredite mendazmente condiciones de salud exigidas para ocupar un cargo público o empleo retribuido, o para obtener un documento oficial que presuponga dichas condiciones....».*

<sup>136</sup> *«El funcionario público que librare certificación falsa de méritos o servicios, de buena conducta de pobreza o de otras circunstancias análogas....».*

cuerpo de leyes penales que, en su sistema fundamental y en muchas de sus definiciones y reglas, data del Código promulgado el 19 de marzo de 1848”. Y otro tanto cabe decir de los Códigos reformados de 1870 y 1932». En definitiva, las profundas transformaciones sociales que se han producido en España no tenían reflejo en los Códigos penales, tan solo se iban sucediendo en el tiempo legislativo.

«Nuestro país había dejado de ser una sociedad agraria y rural» y se había «convertido en una sociedad industrial avanzada». Aunque «no menos importantes han sido los avances experimentados a partir de entonces por las ciencias de los delitos y las penas».

La principal novedad de este proyecto es que «concibe al delito, desde el punto de vista sustancial, como lesión o efectivo peligro de bienes jurídicos», lo que conllevaría a «la eliminación de ciertos delitos formales y de mera desobediencia que se habían infiltrado en el ordenamiento penal que se deroga» que se relegarían «al ámbito de las infracciones administrativas» estableciéndose «el bien jurídico como pauta clasificadora»: «individuales, colectivos, estatales y pertenecientes a la comunidad internacional. En el cuerpo interno del Código Penal, también se produjeron cambios, sobre todo en «la sistemática del Libro II» que «se altera sustancialmente» y que lo hace en tres direcciones: la primera, cambiándose «el orden de los títulos ya existentes en el texto derogado», la segunda introduciéndose «nuevos Títulos», como «el VIII de delitos contra el orden socio-económico» y la tercera, «en ocasiones, aún respetando la estructura que ofrecía el Título, se ha sustituido su rúbrica por estimar que la que tenía era equívoca o poco expresiva». Así, «la del Título IX, “Delitos contra la fe pública”, sustituye a la “De las falsedades”».

En cuanto a las clases de falsificaciones se distinguen las siguientes:

En la Sección 1ª titulada «De la falsificación de documentos públicos, oficiales y de comercio y de los despachos transmitidos por los servicios de Telecomunicación» se castigan las conductas que cometiese la persona del funcionario público «que abusando de su oficio, cometiere falsedad: 1º Alterando un documento en alguno de sus elementos o requisitos de carácter esencial», la 2ª De carácter ideológica «Faltando a la verdad en la narración de los hechos o de otro modo que afecte al contenido o efectos del documento o a las personas en él intervinientes» y la 3ª «Simulando un documento, en todo o en parte, de manera que induzca a error en su autenticidad» (art. 419), en el artículo que continúa al comentado (art. 420) no deja sin punición aunque más leve a las conductas anteriores que se sucedan con motivo de la «negligencia inexcusable»

categoría aislada la conformaría la conducta del funcionario público que «abusando de su oficio o por negligencia inexcusable, expidiere documento de identidad cometiendo alguna de las falsedades» del art. 419 y «si el documento cumpliese alguna otra finalidad distinta de la estrictamente identificadora, el hecho se considerará como falsificación de documento oficial» (art. 426).

Llama la atención en especial, la dedicación de un artículo en toda su extensión a «los funcionarios públicos encargados de los servicios de Telecomunicación que supusieren o falsificaren un despacho telegráfico u otro propio de dichos servicios» haciéndola extensiva al «que hiciere uso del despacho falso con intención de lucro o perjudicar a otro».

En la Sección 2ª intitulada «la falsificación de documentos privados» castiga a los que cometieren las mismas conductas del art. 419 se castigará «según sea la trascendencia del documento o del perjuicio causado (art. 424) lo mismo sucede con la falsedad documental utilizada en el transcurso de un procedimiento cuya finalidad sea presentarse «en juicio o, con intención de lucro o de perjudicar a otro» que grava «en la pena inmediatamente inferior en grado a las señaladas a los falsificadores» (art. 425), extendiéndose la culpabilidad a la comisión dolosa y no culposa en la expedición «de documento de identidad» (art. 427); al uso de los mismos documentos «de que se trata en los artículos precedentes», y a «los que hicieren uso de un documento verdadero de la misma clase expedido a favor de otra persona» (art. 428).

También castiga al «facultativo que librare certificado falso de enfermedad o de lesión con el fin de eximir a una persona de un servicio público, o que expidiere cualquier otro certificado que acredite mendazmente condiciones de salud exigidas para ocupar un cargo público o empleo retribuido o para obtener un documento oficial que presuponga dichas condiciones», modulándose la pena «según sea la trascendencia del certificado expedido» (art. 429). Un ejemplo lo podemos encontrar en la película *Cuidado con las señoras*<sup>137</sup>. Una persona induciéndose a un estado cataléptico consigue que un médico certifique su muerte, sin que este hecho se hubiese producido en ningún momento,

---

<sup>137</sup> HUERTA FLORIANO, Miguel Ángel y PÉREZ MORÁN, Ernesto (eds.). *El cine popular del tardofranquismo. Análisis fílmico*. Salamanca: LOS BARRUECOS, 2012. e-ISBN 978-84-940819-1-0. Dirigida por Julio Busch. ESPAÑA 1968.

cuestión distinta es probar que el médico no formaba parte del *complot* para configurar la trama.

«El funcionario público que librare certificación falsa de méritos o servicios, de buena conducta, de pobreza o de otras circunstancias análogas» también será castigado por el Código Penal (art. 430), prolongándose al «particular que falsificare una certificación de las clases designadas en los artículos anteriores. Esta disposición es aplicable al que hiciere uso, a sabiendas, de la certificación falsa». Hay que tener en cuenta que estas conductas reguladas en los arts. 429, 430 y 431, son de carácter eminentemente ideológicas.

Uno de los aspectos más curiosos y relevantes de estas conductas cuyo medio delictivo es el documento y que se encuentra recogido en el Capítulo V en las «disposiciones comunes a los capítulos anteriores» que está destinada al castigo de las conductas preparatorias (arts. 432 al 434), en la que «en todos los casos comprendidos en este Capítulo y en los cuatro anteriores los Tribunales, teniendo en cuenta la gravedad del hecho y sus circunstancias, la naturaleza del documento, las condiciones del culpable y la finalidad perseguida por éste podrán imponer la pena inferior en grado. Cuando la relevancia ética o altruista del móvil sea notoria y excepcional, podrá declararse al falsario exento de responsabilidad» (art. 435). En definitiva, conductas en las que existe el elemento falsificado pero carece de toda trascendencia en el tráfico jurídico, las denominadas “falsificaciones inicuas”.

En el Título VIII que se dedica a los “Delitos contra el orden socio-económico” el capítulo VII se dedica a los “delitos contra la Hacienda Pública” se castiga en dos direcciones: al «que defraudare a la Hacienda estatal, autónoma o local mediante la elusión del pago de tributos o el disfrute indebido de beneficios fiscales en cuantía igual o superior a tres millones de pesetas» graduándose la pena «según la gravedad de la defraudación». Para determinar la cuantía máxima «se estará a lo defraudado en cada período impositivo y si este fuere inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los tributos que no tengan carácter periódico, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho sea susceptible de liquidación».

La reincidencia que constituye una circunstancia agravante para determinar la pena en la comisión de un nuevo delito, «se impondrá al agente o a la persona por él representada,

la pérdida de todo beneficio fiscal y apoyo oficial económico o financiero, o bien la prohibición de obtenerlos durante un período de tres a cinco años» (art. 370).

También es llamativo que en el momento que la «autoridad judicial tuviere conocimiento, ya sea de oficio o en virtud de denuncia o querella, de un hecho que pudiese revestir los caracteres de delito fiscal», en ningún caso abriría Diligencias Previas para investigar el hecho presuntamente delictivo, sin antes contar con un *dossier* del procedimiento administrativo seguido hasta ese instante, por lo que le «reclamará a la Administración tributaria los antecedentes necesarios, si ésta no los hubiere ya remitido» (art. 370).

Las conductas delictuales básicas son las recogidas en el art. 370, sin embargo el Proyecto del Nuevo Código Penal, no ha querido dejar en la impunidad al «que obtuviere una subvención pública, falseando las condiciones requeridas para su concesión o no declarándolas que la habrían impedido y al que en el desarrollo de una actividad subvencionada con fondos públicos incumpliere las condiciones establecidas alterando sustancialmente los fines para los que la subvención fue concedida» (art. 371), aplicándose lo dicho en caso de reincidencia.

Aunque las definiciones de las conductas delictivas son eminentemente contra la Hacienda Pública, estableciéndose conductas comisivas, habría que suponer que las conductas cometidas mediante falsedad ideológica, estarían comprendidas en el mencionado artículo, solamente hace una mención específica a la conducta en el caso que se disfrutara de deducciones o subvenciones a los que no se tuviese derecho, para lo cual entra en juego la utilidades de falsedades de carácter ideológica, sin embargo, aunque no se encuentra en este apartado, no podemos por ello dejar de mencionar, conductas ideológicas cometidas en el seno de las sociedades que lógicamente tendrían su reflejo posteriormente en las bases imponibles que se declararán a la Hacienda, un ejemplo clarificador lo encontramos en el Capítulo IV del Título VIII, ya referido, que se titula “*De los delitos financieros*”, en el art. 364 «Los administradores o directores que, para ocultar a los socios o a terceros interesados la verdadera situación real de la entidad, falsearen los balances, haciendo lucir u omitiendo indebidamente en los mismos beneficios o pérdidas, o usando de cualquier otro artificio que suponga inflación o disminución de las partidas del activo o del pasivo, serán castigados con la pena de prisión de uno a tres años y multa de doce a veinticuatro meses», en el 365 «Los que, con propósito de revalorizar o depreciar las acciones o participaciones

sociales, captar nuevas aportaciones de capital, conseguir créditos o consolidar los ya obtenidos, publicaren datos falsos relativos a la situación real de una sociedad o a las personas de sus administradores, serán castigados con la pena de prisión de seis meses a dos años o multa de seis a veinticuatro meses» y en el 366 «los que, en perjuicio de otros o con ánimo de causárselo, aparentaren haber desembolsado el capital social suscrito mediante entregas ficticias o simulación o inflación de aportaciones en especie, serán castigados con la pena de prisión de seis meses a dos años y multa de seis a veinticuatro meses».

En este artículo podemos comprobar como nuevamente se penalizan las conductas de carácter ideológico, lo que pondría de manifiesto en este Proyecto que las conductas de carácter ideológico, adquieren una mayor relevancia, al ser una conducta menos compleja de ejecutar, y más difícil de detectar, es decir es mucho más difícil falsificar una firma, que fácilmente sería descubierta por un perito calígrafo, que el que no exista una concordancia entre lo manifestado en un documento mercantil y la realidad, puesto que el entramado empresarial es como un *puzzle*, se necesitan todas las piezas para configurar la virtualidad del precitado documento.

Una de las razones por la cual el Proyecto de Código Penal de 1980 no siguió adelante – explica RODRÍGUEZ DEVESA– fue «la finalidad política del mismo», se intentaba «apaciguar la revuelta en que vivían las prisiones, pues el Proyecto beneficiaba a quienes se encontraban internos en establecimientos penitenciarios». Sin embargo, la elaboración apresuradísima del Código Penal, y que los trámites posteriores no fueron impulsados por el poder gubernamental, es lo que provocaría que «se agotara la legislatura, con lo que no fue posible continuar su tramitación parlamentaria, ni siquiera las enmiendas fueron discutidas en Comisión».

Esta clarísima «necesidad de un nuevo Código Penal se aplazaba una vez más, por lo que se sigue el sistema de parcheos, que no viene más que a ser una nueva reforma –esta vez amplia– dentro de un período en el que el Código Penal constantemente es objeto de nuevos retoques»<sup>138</sup>.

---

<sup>138</sup> RODRÍGUEZ DEVESA, José M<sup>a</sup> y SERRANO GÓMEZ, Alfonso. *Derecho penal español. Parte especial. Op. cit.*, pág. 138.

## 4.2. PROPUESTA DE ANTEPROYECTO DE NUEVO CÓDIGO PENAL DE 1983

«El nuevo sistema democrático de derechos, garantías y libertades» –en palabras de LÓPEZ GUERRA–, hizo necesario la modificación del Código Penal, lo que se intentó materializar en 1983, quedándose en una simple propuesta. Este hecho, es bastante sorprendente puesto que según lo expuesto por el Ministro de Justicia Ledesma Bartret, en la introducción de la mencionada propuesta<sup>139</sup>, entiende que en el Libro II, se produce una adecuación definitiva al texto constitucional, protegiendo «tanto a las Instituciones» recogidas en la Constitución, como «a los derechos fundamentales»<sup>140</sup>.

Este texto<sup>141</sup>, en su art. 352, mantiene la reducción al número de tres de los nueve supuestos contenidos en el Código Penal de 1973, que se iniciaría con el Proyecto de Reforma del Código Penal de 1980. Por tanto, se mantiene la gran relevancia, que adquiere la falsedad ideológica, pues el legislador lo posiciona en la segunda conducta por él descrita en el mencionado Proyecto, reiterando el articulado del proyecto del 80, excepto en la falsificación de documentos de identidad y certificados, en el que se regula una conducta mucho más amplia<sup>142</sup>, 362<sup>143</sup> y 363<sup>144</sup>. Sin embargo, la falsificación por un particular de documento privado no sufre alteración ninguna, manteniéndose su regulación tanto en el CP de 1973 como en el posterior de 1995.

---

<sup>139</sup> ESPAÑA. MINISTERIO DE JUSTICIA. *Propuesta de Anteproyecto del Nuevo Código Penal*. Madrid: MINISTERIO DE JUSTICIA. SECRETARÍA GENERAL TÉCNICA, 1983. ISBN 84-500-9244-2, págs. 12 y 13.

Para acometer esta empresa, el Ministro de Justicia Fernando Ledesma en enero del año 1983 designaba «a los profesores Cobo del Rosal, Gimbernat Ordeig, Luzón Peña, Muñoz Conde y Quintero Olivares y al Magistrado del Tribunal Supremo señor García Miguel para que integrasen una comisión que sobre la base del Proyecto de Código Penal de 1980, de las enmiendas presentadas a ese Proyecto en su día por el Grupo Parlamentario socialista y de las líneas directrices del programa electoral de la mayoría parlamentaria que sostiene al Gobierno» del que formaba parte, «procediera a la elaboración de un texto articulado que tuviesen en cuenta también las enmiendas de los restantes grupos parlamentarios a aquel proyecto y las distintas aportaciones científicas sobre la reforma penal». Para ello no duda, en la introducción «con el mejor espíritu de diálogo y de receptividad», el ministro se permite «invitar a los especialistas españoles a pronunciarse sobre el texto propuesto, en la confianza de que entre todos podemos contribuir a la profunda renovación del Derecho penal que nuestro país merece y necesita».

<sup>140</sup> LÓPEZ GUERRA, Luis, *et al. El Derecho Español en el Siglo XX*. Madrid: MARCIAL PONS, EDICIONES JURÍDICAS Y SOCIALES, 2003. (Serie: Garrigues). ISBN 84-7248-791-1, pág. 82.

<sup>141</sup> ESPAÑA. MINISTERIO DE JUSTICIA. *Propuesta de anteproyecto...*, pág. 97.

<sup>142</sup> ESPAÑA. MINISTERIO DE JUSTICIA. *Propuesta de anteproyecto...*, pág. 98.

<sup>143</sup> «El facultativo que librare certificado falso...».

<sup>144</sup> «La autoridad o funcionario público que librare certificación falsa, ...».

En cuanto a las conductas constitutivas de delito contra la Hacienda Pública y en comparanza con el Proyecto de Código Penal de 1980, la más relevante modificación se encuentra en que se reduce la cuantía para que se considere delito; pasando de los tres millones a los dos millones de pesetas, ofreciendo en el subapartado 3, una amnistía criminal, en la que «la pena de prisión no se impondrá si se efectuare el pago con sus recargos dentro de los diez primeros días del procedimiento criminal», que no se contempla cuando en su apartado 4, la conducta se produjese con «habitualidad». En el supuesto de que se reciba una subvención pública se reduce la pena privativa de libertad a dos años (art. 298) y en el siguiente artículo se limita a especificar que una vez obtenida la subvención pública «incumpliére las condiciones establecidas alternando sustancialmente los fines para los que la subvención fue concedida, añade «destinándola a usos particulares». La misma directiva se encuentra en los delitos financieros, solamente efectuando pequeñas matizaciones; en comparación con el proyecto de 1980, en su art. 294 establece que las conductas deben ser comisivas u omisivas, y se tiene que ver reflejado en las partidas contables, independientemente y sin detalle de que las cuentas pertenezcan al activo o al pasivo. En el art. 295 la redacción se mantiene con matices muy importantes. En el proyecto de 1980, se regula la conducta comisiva y el *ánimus laedendi* para aquellos que aparenten haber desembolsado la totalidad del capital social mediante entregas que realmente no se han efectuado o bien hubiesen aumentado las aportaciones en especie, sin embargo en la Propuesta de Anteproyecto de Código Penal de 1983 solamente establece la conducta comisiva con indiferencia que se produzca mediante entregas ficticias o no, o bien mediante simulación que se eliminarían y eliminaría la intencionalidad en la acción conductual, en el que se introduce la posibilidad de dicho desembolso total o parcial y las revalorizaciones por plusvalía. En general esta reforma, tiene carácter omnicompreensivo, es decir, globaliza más y matiza menos para abarcar un gran número de conductas que de otro modo caerían fuera de su alcance.



## **5. REFORMAS POSTERIORES DEL CÓDIGO PENAL DE 1973**

### **5.1. LEY ORGÁNICA 8/1983, DE 25 DE JUNIO, PARA LA REFORMA URGENTE Y PARCIAL DEL CÓDIGO PENAL**

La necesidad de afrontar un nuevo Código Penal se ha mostrado como una constante en las diversas etapas históricas, superando siempre a la realidad jurídica; sin embargo, esta oportunidad no sería la definitiva, –como expone RODRÍGUEZ DEVESA– una vez más se aplazaba, «por lo que se sigue el sistema de parcheos, que no viene más que a ser una nueva reforma» esta vez ampliada<sup>145</sup>. Esta perspectiva es la que justifica la propia E. de M., de la Ley que lleva a cabo la reforma legislativa lo que en principio parece injustificable la demora de un nuevo Código Penal y pone encima de la mesa, las principales deficiencias que la reforma aborda para paliarlas; «Junto a la reflexión, que conduce a la necesidad de disponer de tiempo para redactar un nuevo proyecto, el gobierno ha contemplado la urgencia de abordar una serie de problemas existentes en nuestra realidad penal y penitenciaria, cuya trascendencia es de tal magnitud que su solución no puede dilatarse por más tiempo, y yo no sólo por la gravedad intrínseca de ciertas situaciones, sino también porque la tarea antes expuesta de revisión del proyecto de Código Penal requiere un periodo de reflexión más profundo.

Asimismo, existe la necesidad de satisfacer las más apremiantes exigencias de un derecho penal ajustado al estado de derecho y, por lo tanto, ha sentado las garantías del llamado principio de culpabilidad y el de concreción al hecho.

Evidentemente, la urgencia de la reforma pide abordar con el necesario rigor el problema de los llamados delitos económicos, que REIG lo manifiesta diciendo:

«El Código de 1973 hacía causa común con el criterio, generalizado de la época, de total exclusión de responsabilidad criminal de las entidades o personas jurídicas, por lo que la comisión de un hecho delictivo que traía causa de una sociedad suponía una atribución de responsabilidad individual a los integrantes de

---

<sup>145</sup> RODRÍGUEZ DEVESA, José M<sup>a</sup> y SERRANO GÓMEZ, Alfonso. *Derecho penal español. Parte especial. Op. cit.*, pág. 138.

la persona jurídica sobre la base de la distinta importancia o diferente cuantía, calidad o participación en la infracción punible de aquellos elementos personales, pero manteniendo fuera del texto penal la responsabilidad colectiva.

Se trataba, en definitiva, de una situación que cerraba los ojos a la realidad de actividades criminales desarrolladas en el seno de corporaciones, sociedades y entidades jurídicas fundamentada en trasnochados criterios del pasado siglo y perpetuada en los Códigos de 1900».<sup>146</sup>

Mas no por eso se oculta la gravedad de la situación actual, en la que se aprecia como dentro de una importante crisis económica se cometen además abusos frente a los que el derecho penal no tienes si no los muy angostos preceptos del código vigente, en modo alguno concebidos para tales hechos. El problema se agranda cuando de individualizar la responsabilidad se trata, de ordinario en el marco de actividad de las personas jurídicas o de las actuaciones en nombre de otro. La rigurosa interpretación de la autoría en función de los tipos De delito dificulta la imputación de responsabilidad en aquellas figuras de delito cuya aplicación requieren que el autor reúna determinadas condiciones, cualidades correlaciones. Los esfuerzos que busca de la justicia material ha realizado la jurisprudencia en este terreno han puesto de manifiesto la necesidad de que nuestras leyes penales incorporen una regla especial, la que aparece en el nuevo art. 15 bis<sup>147</sup>, que amplían los casos de responsabilidad de autor descritos en el actual art. 14<sup>148</sup>. La, al principio expuesta, exigencia de dolo o culpa para poder derivar responsabilidad criminal disipa cualquier temor en relación con los aparentes peligros que entrañará la aplicación de la regla que se incorpora»<sup>149</sup>.

La exposición de motivos explica que no se ha podido por premura de tiempo abordar una reforma de los delitos económicos en profundidad, por este motivo trata de poner

---

<sup>146</sup> REIG REIG, José Vicente. *Estudio sobre la Ley orgánica 15/2003, de 25 de noviembre: su incidencia en el libro I del Código penal*. Madrid: DIJUSA, 2004. ISBN 84-95748-53-3, pág. 45.

<sup>147</sup> Art. 15: «El que actuaré como directivo u órgano de una persona jurídica o en representación legal o voluntaria de la misma, responderá personalmente, aunque no concurren en el y sigue la entidad en cuyo nombre obrare, las condiciones, cualidades por relaciones que la correspondiente figura de de delitos requiera para poder ser sujeto activo del mismo».

<sup>148</sup> Art. 14: «Se consideran autores: primero los que toman parte directa en la ejecución del hecho. Segundo los que fuerzan a inducen directamente a otros a ejecutarlo. Tercero los que copian a la ejecución del hecho con un acto sin el cual nos hubiere efectuado».

un coto a los delitos cometidos al abrigo de una sociedad ó persona jurídica, que se encontraban en la impunidad, porque se cobijaban en el principio latino *Societas delinquere non potest*, para lograr evitar la comisión masiva de estas clases delictivas.

Este nuevo concepto de autor, implica la no modificación de diferentes preceptos legales del Código Penal, como por ejemplo el articulado dedicado a las falsedades y al delito fiscal, en la que solamente en las falsarias se aumentan las penas en determinadas conductas delictivas, el art. 300 (adquirieren a sabiendas papel, sellos o efectos falsos), 301 (adquirieren de buena fe efectos públicos y los expendieren sabiendo de su falsedad), 312 (El funcionario público que librare certificación falsa de méritos o servicios, de buena conducta, de pobreza de otras circunstancias análogas), la pena de multa de 20.000 pts. a 100.000 pts. se modifica en el artículo quinto apartado 3º del subapartado b) de la reforma, por las del siguiente tramo de 30.000 pts. a 150.000 pts. Y en los arts. 302 (El funcionario público que abusando de su oficio cometiera falsedad en documentos públicos, oficiales y de comercio y de los despachos telegráficos), 303 (El particular que cometiere en documento público oficial o letras de cambio u otra clase documentos mercantiles alguna falsedad de las cometidas en el art. 302), 310 (El que hiciera de uso de documentos de identidad y certificados), las del mismo artículo apartado 4º de la misma letra de la reforma, la pena de multa de 20.000 a 200.000 pesetas por las de 30.000 a 300.000 pesetas. Por contra el delito fiscal no se ha producido modificación penal alguna ni en las conductas delictivas ni en las penas otorgadas a la misma.

En definitiva, la reforma en su sentido más global y siguiendo a ANTÓN ONECA «aunque quizá pueda discutirse, ya el acierto absoluto, ya la perentoriedad de alguna modificación concreta, la reforma de 1983, en cuanto que ha eliminado inconvenientes manifiestos del texto anterior, ha aportado soluciones técnicas solventes a problemas frecuentes y ha acomodado la legislación penal a las exigencias incuestionables del Estado social, democrático y de Derecho que proclama la Constitución, ha de calificarse, con toda objetividad, de muy positiva»<sup>150</sup>.

---

<sup>149</sup> ESPAÑA. «BOE» núm. 152, de 27 junio 1983, págs. 17909 a 17919.

## 5.2. LA IGLESIA: EL PARADIGMA

El derecho canónico –explica LE TOURNEAU– es el «derecho de la Iglesia católica» que se conduce mediante cánones, palabra de origen griego «que significa norma» y «sus principios fundamentales han sido definitivamente fijados con la evanescencia del último de los Apóstoles», que se fundan «en la Revelación de Dios, en cuanto Legislador supremo, que informan «la entera organización y realización de la Iglesia católica, sociedad de creyentes cuyo bien común» consiste en que la totalidad de los hombres «de todos los lugares y tiempos sean santos, partícipes de la misma santidad de Dios». El derecho canónico se inicia «con la Iglesia primitiva». Sin embargo estos cánones se han ido adecuando a lo largo de los tiempos, por lo que han ido apareciendo nuevas compilaciones, entre las que destacaremos las que menciona el autor, «la más rica y mejor presentada de todas las del Medievo», «probablemente compuesta por Isidoro de Sevilla el año 633» y «de colecciones que reúnen decisiones de concilios, normas de los Romanos Pontífices y textos de Padres de la Iglesia (la más famosa es la *Concordia discordantium canonum* o *Decreto* de Graciano, hacia 1140), hasta llegar a la constitución de un único cuerpo legislativo para toda la Iglesia católica, el *Corpus iuris canonici* (1582), que estuvo en vigor hasta 1917, año en que San Pío X promulgó el primer Código –en sentido moderno– de derecho canónico». «El derecho canónico se nos presenta por tanto como un derecho de esencia religiosa: pretende regir las relaciones del hombre con ese “otro” muy particular que es Dios. Pero no se trata tan sólo de las relaciones individuales de cada hombre con la divinidad, sino también del derecho de una sociedad humana, de un conjunto de personas que tienen en común el ser miembros de la Iglesia católica»<sup>151</sup>.

En el año 1983, no solamente se producía el cambio legislativo del Código Penal, si no que promulga el nuevo Código del Derecho de la Iglesia la Autoridad de Juan Pablo II, Papa. Dado en Roma, el día 25 de Enero de 1983» como se establece en sus cánones, el inicial. La Iglesia al igual que lo realiza el Código Penal en su canon 1311 «tiene

---

<sup>150</sup> ANTÓN ONECA, José. *Derecho penal*. 2ª ed. [Anotada y corregida por José Julián Hernández Guijarro y Luis Beneytez Merino]. Madrid: AKAL, 1986. ISBN 84-7600-128-2, pág. 91.

<sup>151</sup> LE TOURNEAU, Dominique. *El derecho de la Iglesia: iniciación al derecho canónico*. [Revisión del texto y primer capítulo, Joaquín Mantecón]. 2ª ed. Madrid: RIALP, 1997. (Col. Biblioteca de iniciación teológica, núm. 4). ISBN 84-321-3136-9, págs. 14-16.

derecho originario y propio a castigar con sanciones penales a los fieles que cometen delitos». Y entre las conductas delictivas, se encuentra las acciones comisivas falsarias en el Título IV que se titula «del crimen de falsedad». En el canon 1390 se establecen las denuncias falsas ante Superior eclesiástico a un confesor o «denuncia calumniosa por algún delito, o de otro modo lesiona la buena fama del prójimo» y en el 1391 se castiga la falsificación documental material e ideológica de la siguiente guisa:

«1 quien falsifica un documento público eclesiástico, o altera, destruye u oculta uno verdadero, o utiliza uno falso o alterado;

2 quien, en un asunto eclesiástico, utiliza otro documento falso o alterado;

3 quien afirma algo falso en un documento público eclesiástico».

Matiza CALABRESE que la ideológica «se produce cuando se escribe una falsedad en el documento. Si el autor es la persona que utiliza el documento, se produce sólo un delito: la utilización ilegítima; si el autor es otro, se dan dos delitos: falsedad ideológica y utilización ilegítima. Esta es la única figura de todo el canon que contempla la falsedad ideológica; en todas las demás se contempla la falsedad material»<sup>152</sup>.

### **5.3. LEY ORGÁNICA 2/1985, DE 29 DE ABRIL, DE REFORMA DEL CÓDIGO PENAL**

La nueva reforma del Código penal, establecida en la Ley Orgánica 2/1985, y que contiene de forma exclusiva la nueva regulación que viene de la mano de la Constitución Española para conseguir la adecuación a la misma.

El art. 31.1 de la Carta Magna ha establecido el principio de que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio». Explica la propia E. de M., que «este

---

<sup>152</sup> CALABRESE, Antonio, cp. *Comentario exegético al Código de derecho canónico*, vol. IV/1 Sanciones en la Iglesia. [Precede al título: INSTITUTO MARTÍN DE AZPILCUETA. FACULTAD DE DERECHO CANÓNICO UNIVERSIDAD DE NAVARRA. Obra coordinada y dirigida por A. Marzoa, J. Miras y R. Rodríguez-Ocaña].

principio, irrenunciable en un Estado que propugna como valores superiores la justicia y la igualdad, no se verá realizado si el fraude fiscal no encuentra, para sus más graves manifestaciones, una respuesta penal. De ello fue ya consciente el legislador cuando en la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, en sustitución del delito de ocultación fraudulenta de bienes o de industria introdujo, en el art. 319 del Código Penal, el tipo del delito fiscal, cuya regulación se completó con los arts. 36 y, sobre todo, 37 de la propia Ley 50/1977. La previsión legislativa no ha tenido, por muchas razones, los frutos deseados y, especialmente, el efecto de prevención general al que tiende todo precepto penal, pues existen todavía no pocas situaciones fraudulentas en las que, mediante acciones u omisiones deliberadas, se atenta de hecho contra los principios de generalidad y capacidad del referenciado art. 31 de la Constitución. La redacción del art. 37 de la Ley 50/1977, que exige el agotamiento de la vía administrativa antes de que la propia Administración tributaria, única legitimada para ello, promueva el ejercicio de la acción penal, es ciertamente un obstáculo para el correcto funcionamiento del mecanismo procesal y sustantivo y, por ello, esta Ley incluye su derogación, consciente, además, de que imponer una prejudicialidad tributaria con carácter necesario choca con el principio tradicional en nuestro ordenamiento, que, con suficiente elasticidad, aparece recogido en el capítulo II del título I del libro I de la Ley de Enjuiciamiento Criminal».

La SAP de Guipúzcoa<sup>153</sup> explica las consecuencias prácticas de la nueva fiscalidad vigente de la siguiente calidad: «Sin embargo, tampoco en esta ocasión la reforma tuvo éxito y sólo se pronunciaron los Tribunales Españoles en trece ocasiones. La Ley 50/1977 situaba el tipo penal bajo la rúbrica “del delito fiscal”, aunque lo incluyera aún en el Título dedicado a las falsedades».

El tipo penal presenta en esencia la configuración que tendrá posteriormente, si bien con diversos problemas de carácter técnico que dificultaban de forma extraordinaria su aplicación práctica.

Particularmente, fue objeto de comentarios doctrinales, el hecho de que la propia Ley en sus arts. 36 y 37 establecía lo que por la doctrina ha venido a denominarse «el

---

Pamplona: UNIVERSIDAD DE NAVARRA, 1996. Derecho patrimonial, derecho penal, derecho procesal: cánones 1254-1752. ISBN 84-313-1410-9, pág. 572.

<sup>153</sup> SAP Guipúzcoa (Sección 2ª), de 30 marzo 2000. Recurso 2016/1999. Roj: SAP SS 500/2000 – ECLI:ES: APSS:2000:500. Id Cendoj: 20069370022000100547.

monopolio administrativo de la acción penal» al exigir el agotamiento de la vía administrativa antes de que la propia Administración Tributaria promoviera la acción penal, indicando además que los delitos fiscales sólo son perseguibles a instancia de la Administración, sin necesidad de querella “pasando ésta el tanto de culpa al Ministerio Fiscal, una vez que hubieran adquirido firmeza las resoluciones administrativas”.

Esta condición de perseguibilidad desconocía el régimen procesal establecido en la LECrim para los delitos públicos, confiaba en cualquier caso la persecución del delito fiscal a la iniciativa de la Administración y parecía incongruente con la naturaleza pública del interés, que se decía llamado a proteger, siendo objeto de severísimas críticas doctrinales».

«La Ley no se limita a eliminar esa barrera prejudicial para reprimir el fraude fiscal, – dice la E. de M.– sino que, como adelanto, en cierto modo, de lo que podrá ser el nuevo Código Penal que se proyecta, aspira a mejorar los textos sustantivos con otras dos modificaciones».

«La primera, que es la del art. 349 del Código Penal, quiere avanzar en la delimitación de la conducta típica del delito fiscal por antonomasia. Se quiere, en efecto, que dicha conducta no sea tanto la falta de pago de los tributos, cuanto la actitud defraudatoria mediante actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y, por tanto, su pago»<sup>154</sup>.

«Para ello, no sólo se ha modificado la redacción de dicho precepto, sino que también se ha introducido un nuevo artículo, el 350 bis, que sanciona el incumplimiento de

---

<sup>154</sup> Art. 349. «El que defraude a la Hacienda estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, siempre que la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio fiscal obtenido exceda de 5.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía».

A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el párrafo anterior, si se tratare de tributos periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo y, si éste fuere inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás tributos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de tres a seis años».

obligaciones formales como infracción autónoma, dada la trascendencia que la colaboración activa de los sujetos pasivos de los tributos tiene en nuestro sistema»<sup>155</sup>.

«La segunda modificación, art. 350<sup>156</sup>, quiere sancionar específicamente la malversación o distracción de los fondos públicos que perciben los particulares, sin perjuicio de que, en virtud de las reglas generales sobre concurso, las conductas incriminadas puedan, en casos determinados, ser acreedoras de la aplicación de otros preceptos».

Estos preceptos configuran el nuevo «título VI del libro II del Código Penal con la rúbrica «Delitos contra la Hacienda Pública» que, comprenderá, «en capítulo único, los arts. 349, 350 y 350 bis»<sup>157</sup>. Al hilo de lo expuesto, RODRÍGUEZ RAMOS comenta que esta ley «ha rellenado el vacío desde la reforma de 1983, que suprimió los delitos relativos a los juegos ilícitos»<sup>158</sup>. Con esta medida se estaba dando satisfacción a las críticas de todo tipo acerca de lo anómalo de su ubicación en el título de las falsedades.

---

<sup>155</sup> Art. 350 bis. «Será castigado con la pena de arresto mayor y multa de 500.000 a 1.000.000 de pesetas el que estando obligado por Ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales:

- a) Incumpliera absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.
- b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la Empresa.
- c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas o los hubiere anotado con cifras distintas a las verdaderas.
- d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

La consideración como delito de los supuestos de hecho a que se refieren las letras c) y d) del apartado anterior requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía en más o en menos de los cargos o abonos omitidos o falseados, exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 10.000.000 de pesetas por cada ejercicio económico».

<sup>156</sup> Art. 350. «El que obtuviere una subvención o desgravación pública en más de 2.500.000 pesetas, falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la misma.

El que en el desarrollo de una actividad subvencionada con fondos públicos, cuyo importe supere los 2.500.000 pesetas, incumpliere las condiciones establecidas alterando sustancialmente los fines para los que la subvención fue concedida, será castigado con la pena de prisión menor y con multa del tanto al séxtuplo de la misma.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de tres a seis años».

<sup>157</sup> ESPAÑA. «BOE» núm. 103, de 30 abril 1985, págs. 11985 a 11985.

<sup>158</sup> RODRÍGUEZ RAMOS, Luis. *Compendio de derecho penal. (Parte especial)*. Madrid: TRIVIUM, 1985. ISBN 84-86440-03-3, pág. 380.



Es evidente que la única forma de hacer frente a los gastos estatales, es vía impuestos que tienen que sufragar los españoles, si tenemos en cuenta que determinados sectores de la sociedad están exentos de tributación, a modo de ejemplo las rentas provenientes de enfermedades definitivas o bien los menores que en términos generales no poseen rentas<sup>159</sup>, y aquellos que debiendo efectuar contribuciones al Erario Público no lo hacen y consecuentemente defraudan al fisco<sup>160</sup>, es principalmente por este motivo por el cual la regulación del 349, que podemos denominar básica, sigue la fórmula empleada en Códigos precedentes, de carácter genérica en la que se incluyen cualquier clase de conductas de carácter comisiva como omisiva, cuya finalidad sea defraudatoria, lo que implica la sumisión de aquellas conductas instrumentales falsarias, tanto materiales como ideológicas, en las conductas delictivas. Sin embargo, en el siguiente artículo, el 350, por el contrario, sí recoge una conducta de carácter eminentemente ideológica, la falsedad en las condiciones necesarias para tener derecho al percibo de una subvención pública, de la misma consecuencia, se puede manifestar de las conductas del nuevo artículo añadido el 350 bis, en el que presta su atención a las conductas no reglamentarias llevadas a cabo por las empresas, centrándolas en la contabilidad, también de carácter ideológico, en las anotaciones practicadas o la carencia de las mismas, que reflejen una realidad diferente a la autentica y verdadera o bien no reflejen la misma.

Un paso más en la lucha contra el fraude podríamos encontrarlo en la derogación en la presente Reforma del art. 37 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, imperante hasta el momento de la publicación de la misma, para agilizar el procedimiento penal, estableciendo la preeminencia de este al administrativo. Lógicamente, esta disposición derogatoria incluía: «Queda derogado el art. 319 del Código Penal y sin contenido el capítulo VI del título III del libro II del mismo texto legal».

---

<sup>159</sup> Según *Notas de Prensa* del INE, establece las Tasas de dependencia proyectadas para el año 2014 para los menores de 16 años y mayores de 64 años en un 52,1%, por lo que da una idea aproximada de la parte poblacional que legalmente no hace frente a los gastos del Erario Público, pág. 8.

[En línea: <<http://www.ine.es/prensa/np870.pdf>>; consulta: 18 marzo 2015].

<sup>160</sup> LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ, recoge el estudio que realiza R. Murphy, en el artículo *La reforma fiscal pendiente: la lucha contra el fraude fiscal* en *Revista del Instituto de Estudios Económicos*. ISSN 0210-9565, Núm. 1, 2014 (Ejemplar dedicado a: Propuestas para la reforma fiscal), manifiesta que el año 2011 en España el importe de las tasas que se deberían recaudar sumaría en su totalidad, 107.350 \$'m, (cfr. pág. 5), págs. 1-30.

«Se decía que el viejo art. 319 creado por la Ley de 1977 fracasó, porque según la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal, entre los años 1977 y 1985 –como indican BAJO FERNÁNDEZ y BACIGALUPO SAGGESE– los Tribunales sólo se pronunciaron en trece ocasiones, diez con sentencia absolutoria, produciéndose sólo tres condenas». Los mismos autores rebaten esta teoría que juzga «la funcionalidad y virtualidad de una norma en función de la disminución o eliminación del hecho delictivo a consecuencia del carácter intimidante de la misma», teniendo en cuenta que «el fracaso de una política criminal dirigida a la represión del fraude fiscal ha de imputarse a todos los factores de dicha política», no en exclusiva a «la Ley penal, sino la eficacia de la inspección tributaria, la idoneidad del sistema fiscal, el aumento de la conciencia ciudadana en sus deberes de contribución a las cargas públicas –aumento que en la actualidad no se puede desconocer–, la confianza general sobre la justa distribución del gasto público, etc.»<sup>161</sup>. La carencia de conexión entre estos factores es lo que provoca que la represión del fraude no obtenga los resultados deseados, y lógicamente, lleguen a los Tribunales menos casos justiciables.

La reforma acabó con la prejudicialidad administrativa, por lo que, definitivamente, al menos, en el nivel puramente formal el delito tiene naturaleza de delito público. Se regula el llamado delito contable.

Es a partir de ese momento cuando comenzará a producirse una jurisprudencia sobre el delito fiscal.

La «*prejudicialidad administrativa*» (art. 37 de la Ley 50/1977) obstaculizaba una intervención directa del derecho penal, permitiendo ciertos “*arreglos*” entre el contribuyente y la Administración, que hacían luego imposible las exigencias de responsabilidad penal. Generalmente, el contribuyente, cuando era requerido por la inspección de Hacienda, ofrecía los datos que se le pedían, firmaba el acta de la inspección y aceptaba la correspondiente multa, con lo que el asunto cuando llegaba a la jurisdicción penal competente, si es que llegaba, quedaba diluido en la nada, pues no se podía demostrar ni perjuicio, ni dolo, ni ninguno de los elementos constitutivos del tipo penal.

---

<sup>161</sup> BAJO FERNÁNDEZ, Miguel y BACIGALUPO SAGGESE, Silvina. *Delitos contra la Hacienda Pública*. Madrid: CENTRO DE ESTUDIOS RAMÓN ARECES, 2000. (Col. Ceura). ISBN 84-8004-421-7, págs. 4 y 5.

#### **5.4. LEY ORGÁNICA 3/1989, DE 21 DE JUNIO, DE ACTUALIZACIÓN DEL CÓDIGO PENAL**

Esta nueva reforma del Código Penal, no es una reforma sustantiva y profunda de los preceptos que se regulan en el Código Penal, si no que se trata de adecuar la normativa, ya no como en reformas anteriores, a la realidad social, si no el evitar el derroche de mecanismos judiciales que como consecuencia de la legislación, se trata de cercenar los casos que deben conocerse en el juzgado, como sucede en los Títulos I a IV del Libro III “De las faltas y sus penas”, situación que nos hace reflexionar sobre el bien jurídico protegido, parece que es cuantificable, según la cuantía del daño así es objeto de protección, por ello y según la E. de M., explica que «hace ya tiempo que existe unanimidad en la jurisprudencia y doctrina españolas en cuanto a que nuestro sistema penal tiene una amplitud excesiva, siendo grande el número de las infracciones penales carentes de sentido en la actualidad, sea porque ha desaparecido su razón de ser, sea porque el Derecho privado o el Derecho administrativo están en condiciones de ofrecer soluciones suficientes, con la adicional ventaja de preservar el orden de lo delictivo en su lugar adecuado, que debe ser la cúspide de los comportamientos ilícitos. En el mismo tipo de consideraciones debe inscribirse el hecho demostrable de que fuera de lo punible se describen y sancionan conductas de entidad notoriamente superior a las que son objeto de las descripciones penales. Resulta así que, de un lado, se ha llegado a un exceso de presencia de lo punitivo, y, de otro, se ha producido cierto desequilibrio entre las penas y el sistema de reacciones jurídicas no penales.

La situación expuesta es particularmente visible en el ámbito de las faltas. Las que en su día fueron llamadas «delitos veniales» integran un cuerpo de infracciones penales de excesiva amplitud. A ello se añaden las imaginables consecuencias de agolpamiento ante los Tribunales de Justicia de muchos pequeños problemas que no merecen ciertamente el dispendio de tantos esfuerzos de los poderes públicos».

En el artículo decimosexto de esta actualización-reforma, se actualiza en los delitos de falsedad en su apartado 3.º, la pena de multa de 30.000 a 150.000 pesetas, establecida en los arts. 300 (adquirir papel, sellos y efectos falsos para expenderles), 301 (adquirir de buena fe efectos públicos los expendieran sabiendo de su falsedad), 312 (el funcionario que librare certificación falsa de méritos o servicios, de buena conducta, de pobreza «o

de otras circunstancias análogas), por la de 100.000 a 500.000 pesetas. Y en su apartado 4.º, la pena de multa de 30.000 a 300.000 pesetas establecida en los arts. 302 (el funcionario que cometiera falsedad documental tanto material o ideológica), 303 (las conductas elaboradas por un particular), 310 (el uso del documento falsificado), por la de 100.000 a 1.000.000 de pesetas.

No obstante, en los delitos contra la Hacienda Pública no se efectúa ninguna modificación que afecte a las penas que se conceden por tales conductas.

## **6. BORRADOR DE ANTEPROYECTO Y PROYECTOS DE CÓDIGO PENAL**

### **6.1. BORRADOR DE ANTEPROYECTO DE CÓDIGO PENAL DE 1990**

En este año en el mes de octubre el Ministerio de Justicia elabora un borrador de Anteproyecto de Código Penal. El contenido del proyecto, –en opinión de Cerezo Mir citado por RODRÍGUEZ DEVESA– «sorprende que tras siete años sin haberse trabajado sobre la *Propuesta de 1983*, se dé a la luz ahora a un *Borrador*, y sólo de la parte General»<sup>162</sup>.

### **6.2. PROYECTO DE CÓDIGO PENAL DE 1992**

Según expone la extensísima E. de M., del proyecto «el Código Penal de cualquier país representa, seguramente mejor que ninguna otra norma, el momento de civilización a que el mismo ha llegado; y no sólo, desde luego, por el tipo de penas que contiene y las funciones que se le asignan, sino también por la selección de bienes objeto de la máxima protección o el máximo reproche que la norma penal conlleva.

En todo caso, el Código Penal es la expresión también de una dialéctica radical entre la razón de ser de todo Estado, y aun de toda sociedad, y su negación. En su articulado aparecen los males más importantes que los hombres han querido conjurar al vivir en sociedad y constituirse en Estado. La perpetuación de las normas penales a través de los siglos, bajo la forma de Código en los dos últimos, no constituye la confesión de un

fracaso de la esencia del sistema, a través de la puesta en cuestión permanente que el delito supone de la razón que legitima la Sociedad y el Estado; al contrario, como la del ser y la nada, aquella dialéctica entre delito y sociedad-estado pone de relieve la subsistencia de los factores de legitimación de la vida social. Si bien, ha de proclamarse, tanto más evidente cuanto más libre y justa es ésta. Esa es en el fondo la cuestión que importa: si los bienes que se protegen merecen protección, si la conducta que se sanciona merece la sanción penal y si la sanción penal es la única o última de las medidas contra la conducta que se reprueba. La respuesta a tales preguntas no puede hacerse al margen del contexto de un Estado social y democrático de derecho que reconoce la soberanía al pueblo y queda así abierto al cambio y a su transformación democrática; que reconoce una tabla de derechos y libertades fundamentales, así como de principios rectores de la vida política, económica y social, que suponen directrices a los poderes públicos para mejorar las condiciones de vida social. La respuesta está así dotada de un alto contenido ético, pues la norma penal no solamente persigue una conducta en sí misma reprochable, sino que lo hace sin perder de vista la recuperación del delincuente para la vida social, con todo tipo de garantías procesales y sustantivas, y lo hace en un Estado que previamente reconoce derechos económicos, sociales y culturales y se inspira en principios correctores de insuficiencias y desigualdades.

El Código Penal es así una pieza fundamental en la respuesta social frente al crimen, pero no es, evidentemente, la única. La política criminal no sólo se fundamenta en el Código Penal, sino también en la prevención del crimen, en la atención a las víctimas del delito, en la normativa del proceso criminal, en el cumplimiento de las penas y en la clasificación y tratamiento de los penados e, incluso, en las medidas singulares de gracia. Son muchas e importantes las reflexiones y decisiones relativas a estas cuestiones, empezando por la prevención, cuyas determinaciones se confunden con otras perspectivas: educacionales, formativas, urbanísticas, habitacionales, etc.; pero ahora se trata, sin embargo, dentro de esa política criminal, de revisar toda la normativa de los delitos y de las penas y en concreto, de plantear una reforma hasta tal punto relevante del Código que aconseja la aprobación de un nuevo Código Penal».

---

<sup>162</sup> RODRÍGUEZ DEVESA, José M<sup>a</sup> y SERRANO GÓMEZ, Alfonso. *Derecho penal español. Parte especial. Op. cit.*, pág. 153.

«El compromiso político que llevó a la decisión de elaborar un nuevo Código Penal, que nace en los llamados Pactos de la Moncloa, obedeció a la necesidad de dotar a la sociedad española de un sistema punitivo coherente con esas necesidades. La adaptación del vigente Código en todas sus exigencias solamente sirvió para dar una muy parcial satisfacción a esas necesidades. Muestra de ello fueron las primeras reformas urgentes – las que imponía el pluralismo político–, a las que habría de seguir la muy importante Reforma parcial y urgente en 1983, a través de la cual se intentó satisfacer en lo posible las exigencias derivadas del principio de culpabilidad, suprimiendo las muchas manifestaciones de responsabilidad objetiva. Reformas más específicas alumbraron, entre otras, las nuevas regulaciones del delito de aborto y del delito fiscal. Algunos años más tarde, en 1989, se produce otra amplia reforma, de importantes ejemplos despenalizadores, que, además, modificó grupos de infracciones tan importantes como los delitos de lesiones y los delitos de peligro o riesgo.

A pesar de todas esas reformas, la vetustez del Código es inevitable, como demuestra el que los problemas que preocupan a la sociedad española, y que ésta aprecia que deben ser en alguna medida atendidos por el sistema punitivo, no aparecen resueltos –un buen ejemplo es la protección del medio ambiente– o reciben una deficiente regulación, como es el caso de los delitos contra el mercado y el orden económico. Además el espíritu de una sociedad fundada en el principio de igualdad, en la idea de que el Estado y la Administración están al servicio de la ciudadanía, pues a ella representan, y no al revés; de una sociedad que desea recurrir lo menos posible a la represión penal, exige en suma un Código Penal que no sea sólo reforma y puesta al día del anterior, sino un texto impregnado de ese espíritu».

«La primera decisión de un nuevo Código postconstitucional: la de resolver si además de las penas privativas de libertad previstas en la Constitución hay otro tipo de penas que, sin menoscabo de sus fines de prevención o retribución, se oriente mejor a la reeducación o reinserción».

Una «fuente de reducción de la entidad material del Código, pero esta es ya una reducción impropia o aparente, viene dada por la exclusión del Código Penal de algunas materias, como los delitos contra la Hacienda Pública o los delitos electorales, cuya singularidad estructural determinada básicamente por la vinculación a otras normas jurídicas, aconseja, en bien de facilitar su apreciación, regularlos en Ley especial o en el marco de otra Ley de ámbito más amplio».

«El marco constitucional es, pues, una referencia inicial que permite hacer la siguiente y fundamental consideración: que todos y cada uno de los bienes jurídicos que tutela el Código Penal encuentran base constitucional, y, lo que es más importante, que no hay ni un solo delito en el que no sea dable apreciar la vinculación con un valor constitucionalmente declarado».

«El Código Penal no protege a los bienes jurídicos frente a cualquier ataque imaginable, sino únicamente frente a los que se considere más graves o peligrosos, sea por razones objetivas o subjetivas. Esto, que se conoce como protección fragmentaria, se combina y complementa con el principio de intervención mínima. En virtud de éste se excluyen del Código Penal todos aquellos problemas que pueden resolverse razonablemente mediante las vías del derecho privado o del derecho administrativo».

«El libro de los delitos modifica el orden de los mismos, siguiendo la pauta marcada por los Proyectos y Propuestas de 1980 y 1983, y comienza por los delitos contra la vida, como máximo bien del hombre, continuando por todos los delitos que tienen por objeto los bienes y derechos fundamentales, de naturaleza individual. Seguidamente se tratan los delitos que tienen trascendencia para la vida en colectividad (delitos contra el patrimonio y el orden socio-económico, relativos al territorio y al medio ambiente, falsarios), para la organización del Estado (delitos contra la Administración Pública y la Administración de Justicia); para el sistema político y constitucional (delitos contra el sistema constitucional, el orden público, relativos a los derechos fundamentales y libertades públicas, contra el Estado y la comunidad internacional). La inversión valorativa que se produce respecto del Código vigente es, pues, claramente perceptible: la escala de valores comienza en el individuo y termina en la Comunidad internacional.

Las características substanciales de cada grupo de delitos se indican, resumidamente, en los apartados que siguen:

El Título XII, rubricado “Delitos contra el patrimonio y contra el orden socio-económico”, es, sin duda, uno de los grupos de infracciones de mayor importancia tanto cualitativa como cuantitativa. La polémica sobre el alcance y contenido de estos delitos, comenzada en 1979, no ha cesado en todos estos años, aun cuando en ocasiones se haya polarizado en torno a los apoderamientos violentos (entre los delitos patrimoniales) o el delito fiscal (entre los delitos económicos), infracciones que, sin mengua de su importancia político-criminal, no constituyen más que un pequeño porcentaje del grupo.

La citada polémica ha estado dedicada en parte a discutir las analogías y diferencias entre los delitos patrimoniales y delitos económicos, debatiéndose las infracciones que debían corresponder a uno y otro grupo. Se arrancaba del hecho, cierto de que en el Proyecto de 1980 muchos delitos contra el orden económico no eran sino reproducciones más o menos cualificadas de delitos patrimoniales, lo cual los hacía o confusos o superfluos, por repetitivos».

«Naturalmente existen en el texto que se propone delitos que “genuinamente” tienen el carácter de agresión contra el orden socio-económico, como son los relativos al mercado y a los consumidores, los delitos contra los derechos de los trabajadores o el blanqueo de dinero. Estos delitos no participan de esa naturaleza mixta que es dable apreciar en otros como la infracción de los derechos de propiedad intelectual, las insolvencias punibles, las alteraciones de precios o los negocios abusivos, todos ellos a título de ejemplos, sino que se justifican en nombre de una idea relativamente imprecisa como es la “tutela del orden socio-económico” orden, que, por supuesto, también atacan esos delitos de carácter mixto patrimonial-económico. La configuración de estos delitos arranca del comprensible convencimiento de que el Código Penal no es el instrumento que debe determinar el buen funcionamiento del sistema económico en toda su extensión. Parece evidente que el texto que tiene la mayor pretensión de estabilidad, únicamente va a incriminar la infracción de las “reglas mínimas de juego”. Esta razonable modestia en el planteamiento explica que el texto que se propone sea notablemente más breve que sus antecesores de 1983 y, especialmente, de 1980.

En esta línea es fácil comprender que el Proyecto no recoja ni los delitos contra la Hacienda Pública ni los relativos al control de cambios, que se remiten a una Ley Penal especial. Ha sido determinante el convencimiento de que su formulación está absolutamente ligada a la regulación sustantiva, la cual puede variar con relativa frecuencia».

«Por ello es comprensible la rúbrica que se propone para un Título único, que de ese modo resulta más conciso y claro y no genera problemas de interpretación o aplicación».

«El amplio capítulo de las defraudaciones registra algunas importantes novedades, aunque dentro de la estructuración tradicional, al menos en lo que se refiere a estafa y apropiación indebida. Se incrimina expresamente la estafa a través de manipulaciones informáticas. Pero contando con una definición esencial no resulta preciso acumular



tipicidades que podrían parecer cosa diferente, cuando en todo caso son engaños que generan el perjuicio de alguien, sea contraparte o tercero. Por similares razones se prescinde del otorgamiento de contrato simulado, figura que carece de sentido desligada de la causación de un perjuicio económico, que la absorbe como modo comisivo de la estafa, sin perjuicio de que pueda aparecer en concurso un delito de falsedad documental».

«Hace veinte años que el llamado delito social está presente en nuestro sistema positivo. Nunca se ha puesto en duda la necesidad de esta figura. En cambio, su aplicación práctica ha sido insatisfactoria, en buena medida por defectos técnicos como el solapamiento con otros delitos (coacciones, falsedades, alzamientos de bienes) que de hecho da lugar a la aparición de tipos privilegiados. También contribuye a esa insatisfacción la inoperancia del precepto vigente frente al terrible problema de los accidentes laborales».

«El capítulo dedicado a los delitos societarios es nuevo en nuestro derecho positivo, aunque viene proponiéndose desde el Proyecto de 1980. En la doctrina española se ha planteado en ocasiones la posibilidad de prescindir de estos delitos, en favor de una ampliación del ámbito de otras figuras que estructuralmente les son próximas, como la estafa, la apropiación indebida o la falsedad documental. Frente a esta opinión se alza otra, mayoritaria, que entiende precisa la específica incriminación de determinados comportamientos relacionados con la actividad de las sociedades mercantiles, sea «ad intra» o «ad extra», y ese es el camino que se ha tomado. Las figuras comunes de estafa, apropiación indebida y falsedad documental no siempre son aplicables a las peculiares prácticas fraudulentas que pueden producirse en una sociedad mercantil, y ello porque la relación bilateral que en aquellos tipos comunes se aprecia con nitidez, no se presenta con la misma claridad en el ámbito societario, pues la relación jurídico-penal puede trazarse entre socios, entre administradores y socios, entre administradores y terceros presentes o futuros, siendo incluso en ocasiones difícil fijar cuánto hay de perjuicio material y cuánto de deslealtad, ingrediente valorable penalmente, pero que no es propio de un clásico delito patrimonial. Todavía hay que añadir otra razón justificante de estas especiales tipificaciones, y que se extrae de la experiencia práctica: la existencia de un sector del sistema jurídico privado dedicado a los incidentes que puedan plantearse en la vida o actividad de las sociedades, ha dado lugar a una inaceptable práctica, según la cual los problemas de esa clase no tienen que ser tratados penalmente, porque ya tienen

su específico régimen de solución jurídica. Naturalmente, la consecuencia que “a contrario sensu” se extrae es inadmisibile: los delitos de estafa, apropiación indebida, etc., son comisibles en el común de las relaciones entre ciudadanos, más no cuando en la actividad aparece como cobertura una sociedad anónima. Por último debe recordarse que los tipos que se crean no son, en manera alguna, una protección “frente” a las sociedades mercantiles, sino una tutela de éstas o de sus miembros, socios o accionistas, frente a lo que puedan hacer algunos de ellos. Incluso la propia eficacia del derecho mercantil, hoy renovado, necesita, pues, de este corolario punitivo.

Desde estas consideraciones los tipos describen y castigan las siguientes conductas en el art. 299: comisibles mayoritariamente por administradores u órganos de las sociedades anónimas<sup>163</sup>: a) Falsificación de cuentas, para perjudicar a la sociedad, a alguno de los socios o a terceros; b) Publicación de datos o informes falsos relativos a una compañía mercantil o aparentar tener en ella una participación distinta a la real, para perjudicarles, o a sus socios o a terceros; c) Adopción maliciosa de acuerdos sociales económicamente perjudiciales para la compañía o algún socio, con mayoría ficticia o falsificada, o abusando de firmas en blanco o atribuido voto a quien no lo tiene o negado a quien lo tiene; d) Disposición indebida de fondos sociales y contracción de obligaciones con cargo a esos fondos pero en beneficio propio, así como la obtención de ventajas personales en las actividades mercantiles de la sociedad; e) Negar a quien lo tiene, el ejercicio de los derechos de voto, información y control; f) El aprovechamiento de información privilegiada.

Las tipicidades integradoras de los delitos societarios no desplazan, por supuesto, la eventual concurrencia de estafas cometidas por la sociedad, o mejor, sus órganos, contra terceras personas, o apropiaciones indebidas, o falsedades, o delitos fiscales. Todos esos delitos tendrán como víctima o perjudicado a una persona ajena a la sociedad o al mismo Estado; en cambio, los delitos societarios, que en ocasiones también pueden

---

<sup>163</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, Javier. *Los delitos societarios. Un enfoque mercantil*. Madrid: CIVITAS, 1996. (Serie: Estudios de derecho mercantil; núm. 28). ISBN 84-470-0717-0, pág. 55.

En relación con el Anteproyecto de Código penal de 1992, este autor expone que «se trataba sin embargo de conductas que podían entenderse incluidas dentro del tipo más genérico de la falsificación de cualquier documento social relativo a la situación jurídica o económica de la sociedad, y de ahí su no incorporación al texto definitivo del Código».

cometerse en perjuicio de terceros ajenos a la sociedad, son esencialmente infracciones que cometen sólo alguno de sus miembros contra el resto».

«El título relativo a las falsedades constituye sin duda una de las grandes novedades del Proyecto. No es la menor la notabilísima simplificación que se opera respecto del actual Título III del libro II del Código Penal. Que esto se haya podido hacer a la vez que se ha mejorado y agilizado la técnica y la capacidad político-criminal, pone de manifiesto la cantidad de defectos que encierra el actual sistema regulador de las falsedades, defectos que, razonablemente, se corrigen:

a) excesiva casuística, es decir, multiplicidad de tipos diferentes dedicados a cuestiones análogas, cuando no idénticas, en su significación jurídica substancial, lo cual complica la aplicación de la ley cuando no se parte de conceptos comunes básicos y precisos. A ello debe añadirse el empleo de conceptos anticuados.

b) Falta de definiciones esenciales como son, nada menos las de “falsedad” y “documento”. Esto requiere una breve explicación: el Código español tradicionalmente siguió el modelo francés, caracterizado por la casuística pero, especialmente, por el formalismo extremo. Esto suponía que lo penalmente considerable como “falso” era, simplemente, aquello que no se correspondiese exactamente con la verdad, prescindiendo de que esa alteración de la verdad formal generara o no consecuencias jurídicas significativas. Esta concepción formalista de la falsedad ha sido en la práctica muy perturbadora, lo que ha conducido a los Tribunales, aunque no siempre, a reelaborar una noción de falsedad ajena al derecho positivo estricto, que recoja la necesidad de que la alteración tenga “relevancia”. Cuál haya de ser la clase de relevancia es otra cuestión también delicada, pues no se trata de cualquier significación, sino de una que sea de importancia potencial para el objeto o fin al que pueda dedicarse el documento, y esa importancia se traduce en la concreta idea de “capacidad de alterar una prueba”; de este modo se reúnen los conceptos de “relevancia” y “eficacia”, de modo tal que la mentira inocua, por si misma o por otra causa, queda fuera del ámbito del derecho penal.

En lo que atañe al concepto de documento importa advertir que las falsedades documentales gravitan todas sobre el concepto mismo de documento. Pues bien, nuestro derecho actual carece de tal concepto, y esa carencia ha sido criticada doctrinalmente de modo unánime. Además, en la actualidad esa ausencia se ha tornado más grave, pues las nuevas tecnologías han producido un amplio espectro de objetos capaces de recoger y

guardar textos, números o imágenes y sonidos, lo cual plantea su posible carácter de “documentos” frente a una legislación que, como la vigente, no contemplaba, aun sin decirlo, otro documento que no fuera el papel.

En suma: el texto resuelve estas dos graves carencias ofreciendo un concepto de falsedad y otro de documento. Gracias a ello es también viable reducir la excesiva casuística actual.

Las falsedades materiales no están sólo constituidas por las documentales, sino también por las que versan sobre moneda, sellos, y otros efectos timbrados. Estos delitos ofrecen los defectos técnicos comunes al grupo, y ya indicados, que se corrigen con una notoria simplificación, pero respetuosa con los Convenios Internacionales de obligado cumplimiento en determinadas incriminaciones.

En el derecho vigente o en función de él, se ha planteado con frecuencia el problema del tratamiento a dar al concurso medial entre falsedad documental y delito patrimonial, pues en muchos casos la falsedad acarrea mayor pena que el delito principalmente pretendido; además, muchos entienden que la finalidad de lucro económico es un elemento consubstancial a determinadas falsedades documentales (las de documentos privados), con lo cual es difícil plantear un concurso de infracciones en lugar de un mero concurso de normas. La situación resultante es de inseguridad jurídica, pues en ocasiones se aprecia concurso de delitos y en otras no, con las consiguientes oscilaciones de penas. Para evitarlo se introduce una regla que, integrando ambos preceptos garantice en todo caso una única pena, pero agravada ya sobre la de falsedad, ya sobre la del delito patrimonial o económico cometido, según cual sea la más grave infracción concurrente.

Concretamente, se dedica a las falsedades el Título XV del Proyecto de Código Penal de 1992, el Capítulo I se titula *De la falsificación de moneda y efectos timbrados* (arts. 372, 373 y 374), en el que no vamos a pormenorizar. El capítulo II se dedica a *las falsedades documentales* que principia por establecer y lo hace de manera novedosa el concepto de documento en su art. 376 «1. A los efectos de este Código se considera documento todo papel o soporte material que exprese o incorpore datos, hechos o narraciones de inmediata o potencial relevancia jurídica o eficacia probatoria.

2. Se incluyen especialmente en el concepto de documento, sin perjuicio de otros:

1.º Los documentos públicos u oficiales emitidos o autorizados por el Jefe del Estado, autoridades o funcionarios públicos en el ejercicio de sus cargos, los obrantes en oficinas o registros públicos, los que contengan sellos o membretes cuyo uso esté reservado a dichas autoridades o funcionarios, y el Documento Nacional de Identidad.

2.º Los documentos de la Administración o de los particulares emitidos o usados en las relaciones comerciales, industriales o económicas, o en la actividad de las sociedades o cualquier otra persona jurídica.

3.º Los documentos privados, creados o utilizados por los particulares o personas jurídicas en sus relaciones directas, indirectas, postales o telegráficas, no comprendidos en el número anterior.

4.º Los demás documentos de identidad o acreditación y los certificados referidos a personas o cosas.

5.º La matrícula, folio o registro de cualquier vehículo automóvil, embarcación o aeronave», de la misma manera se concretan las definiciones de lo que se entendería por falsificaciones documentales en el art. 377 del proyecto penal en el que también se incluye la conducta ideológica como integrante de las conductas definidas.

«Es falsificación de documento, además de la simulación total o parcial del mismo o de la realidad jurídica que refleja, toda actuación o intervención material o intelectual que, incidiendo en su contenido, sentido o integridad, intencionadamente configure una situación jurídica que no se corresponda con la realidad, o altere su relevancia o eficacia, o lo atribuya a persona u órgano que no hayan intervenido en su creación, contenido o firma».

En el art. 378 se establecen las conductas básicas en las que se aglutinan las falsificaciones documentales que se recogen en los tres primeros apartados, en el que aparece la conducta según el autor que ejecuta las mismas; en el primer apartado, las funcionariales, en el segundo, las particulares, en el tercero, las de los administradores o miembros de un órgano de gobierno de una persona jurídica y la de los facultativos o titulados y el uso de los documentos sin estar en connivencia con el falsificador, en su

apartado quinto y último. Estableciéndose en el apartado cuarto, solamente las penas para el resto de conductas distintas a las recogidas en el art. 376.2º. En este artículo no se menciona expresamente las conductas cometidas de forma ideológica, solamente es deducible de los certificados expedidos por facultativos y titulados que no se entendería la conducta ejecutada de otra manera. Es novedosa también la consideración de la conducta falsaria instrumental en delitos patrimoniales recogida en el art. 379 en la que se deberá ponderar la mayor penalidad otorgada por el delito instrumental o principal, es decir, si fuera la instrumental, se produciría la inversión de papeles, la conducta falsaria se convertiría en principal y esta en subsidiaria o instrumental.

No obstante, al contrario de las regulaciones que ofrece de las conductas falsificadoras en el Proyecto Penal, las conductas delictivas contra la Hacienda Pública, como indica la E. de M., ya referida, es la gran ausente del proyecto, que confirma la Disposición Derogatoria primera en su apartado a) en la que se deroga el Texto Refundido del Código Penal publicada «por el Decreto 3096/1973, de 14 de septiembre, conforme a la Ley 44/1971, de 15 de noviembre, con sus modificaciones posteriores, excepto el Título VI de su Libro II, referido a los Delitos contra la Hacienda Pública»<sup>164</sup>.

Sin embargo, este proyecto, en principio con vocación de permanencia, se frustraría –a juicio de REIG– «por evidentes razones políticas traducidas en la convocatoria de elecciones generales y la disolución anticipada de las Cortes, barreras decisivas en su camino que impidieron lo que parecía una marcha decidida a la consecución del ideal codificador»<sup>165</sup>.

### **6.3. PROYECTO DE LEY ORGÁNICA DE 1994**

El Proyecto de Código Penal de 26 de septiembre de 1994 manifiesta en su E. de M., «El Código Penal ha de tutelar los valores y principios básicos de la convivencia social. Cuando esos valores y principios cambian, debe cambiar también. Y lo cierto es que, en

---

<sup>164</sup> ESPAÑA. CONGRESO DE LOS DIPUTADOS. IV Legislatura. *BOCG. Proyecto de Ley Orgánica del Código Penal*. Madrid: CENTRO DE PUBLICACIONES DEL MINISTERIO DE JUSTICIA. SECRETARÍA GENERAL TÉCNICA. MINISTERIO DE JUSTICIA, 1992. (Serie A: Proyectos de Ley. 23 septiembre 1992, núm. 102-1).

<sup>165</sup> REIG REIG, José Vicente. *Estudio sobre la Ley orgánica 15/2003, de 25 de noviembre: su incidencia en el libro I del Código penal*. *Op. cit.*, pág. 20.

nuestro país, pese a las profundas modificaciones de orden social, económico y político, el texto vigente data, en lo que pudiera considerarse su núcleo básico, del pasado siglo. La necesidad de su reforma no puede, pues, discutirse». Nuevamente, el Proyecto trata de adecuarse a los principios normativos contenidos en la Constitución Española que debe dar soporte y cobertura a la completa totalidad del Ordenamiento Jurídico. En este proyecto la E. de M., ensalza «la introducción de los delitos contra el orden socioeconómico», y pone de manifiesto el sello distintivo del Proyecto «la pretensión de universalidad». En la E. de M., que se caracteriza por su brevedad no efectúa los comentarios tan extensos sobre las conductas delictivas como lo hiciera su antecesor proyecto del Código Penal de un modomás particularista, es de una índole más generalista. Se mantiene la culpabilidad de las personas jurídicas, no obstante, en el art. 31, en la figura del administrador y se sustituye el órgano directivo u órgano de una persona jurídica como responsable de las personas jurídicas que constaba en el Proyecto de Código Penal de 1992, por lo que se produce un traspase de responsabilidades penales.

El que la persona jurídica a través de sus órganos responda penalmente abre la vía para penalizar las conductas que se cometiesen bajo la sociedad, y de carácter falsario que no solamente estas conductas están reflejadas en el Título dedicado a las Falsedades, en el art. 292 del Título XII dedicado a delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico en su Capítulo XIV que se dedica a los Delitos Societarios en el que la conducta que se castiga es material aunque se adereza con un componente de carácter ideológico, «los que falsearen las cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad, para causar un perjuicio económico a la misma».

El Título dedicado a las falsedades, si se relacionan las conductas del art. 302 del Código Penal anterior de 1973, con las del nuevo proyecto podemos comprobar que de los nueve apartados de los que se componían aquel, se refunden en cuatro las dos primeras de carácter material y las dos siguientes ideológicas: «1º Alterando un documento en alguno de sus elementos o requisitos de carácter esencial», «2º Simulando un documento en todo o en parte de manera que induzca a error sobre su autenticidad», «3º Suponiendo en un acto la intervención de personas que no la han tenido o atribuyendo a las que han intervenido en el declaraciones o manifestaciones

diferentes de las que hubieren hecho», «4º Faltando a la verdad en la narración de los hechos».

Las conductas ideológicas también tienen cabida en este nuevo proyecto de Código Penal, en el art. 367, en el mismo artículo incluye posibles autores de dichas conductas al responsable de «cualquier confesión religiosa» y en el artículo siguiente la imprudencia grave para las mismas conductas realizadas por funcionarios públicos o que coadyuvare a otros a la realización de las mismas. En el art. 369 se penaliza las mismas conductas para los particulares, y se exceptuaría la conducta, es decir sería atípica el faltar a la verdad en la narración hechos con independencia de la relevancia jurídico-social de la conducta falsaria cometida en documento «público, oficial, o mercantil», la utilización de estos documentos a sabiendas del documento falso, en el art. 370 también se mantiene penalizada. En el supuesto que las falsificaciones recayeran sobre documentos privados, solamente serían punibles en el art. 372, las tres primeras del art. 367, dejando nuevamente sin cobertura el no contar la secuencia de hechos como realmente sucedieron y su uso en el art. 373 penalizado siempre y cuando se produzca en perjuicio de otro.

En cuanto a la falsificación de certificados no se hace una mención detallada, solamente castiga a aquellos facultativos, en el art. 374, a los funcionarios públicos o autoridad pública, en el art. 375, y en el art. 376, a los particulares, que falsificaren certificados, se debería efectuar una interpretación extensiva y omnicomprensiva de las materiales e ideológicas.

En cuanto a los Delitos contra la Hacienda pública no se efectúa modificación alguna ya que derogaría el Código Penal de 1973, y exceptúa de la misma «el Título VI de su Libro II, referido a los Delitos contra la Hacienda Pública y la Disposición adicional tercera de la Ley Orgánica 3/1989 de 21 de Junio».

#### **6.4. LEY ORGÁNICA DE 1995 ORIGEN DE UN NUEVO CÓDIGO PENAL**

La aprobación de la constitución de 1978 —en opiniones de LANDECHO y MOLINA— «movieron al legislador a abordar la elaboración y promulgación de un nuevo Código Penal, el que se ha dado en llamar Código de la Democracia, más acorde con las



exigencias actuales», como hemos visto «el proceso ha sido arduo y han hecho falta cuatro proyectos antes de que el CP de 1995 haya visto la luz»<sup>166</sup>.

Finalmente, fue en 1995, cuando los intentos de reforma, dieron su fruto, promulgando un nuevo Código Penal, que ha perdurado hasta nuestros días. En la E. de M., nuevamente justifica la necesidad de elaborar uno nuevo porque «en nuestro país, sin embargo, pese a las profundas modificaciones de orden social, económico y político, el texto vigente data, en lo que pudiera considerarse su núcleo básico, del pasado siglo. La necesidad de su reforma no puede, pues, discutirse», lo que significaría «la adaptación positiva del nuevo Código Penal a los valores constitucionales». Este texto, ha introducido diversas novedades en la regulación de los delitos que nos ocupan, frente a la contenida en el CP 1944/73, –y siguiendo a LUZÓN PEÑA<sup>167</sup>– pueden resumirse en la simplificación de la descripción de las modalidades de falsedad en el art. 390.1<sup>168</sup> del CP –aunque según MOLINA PÉREZ<sup>169</sup>– no introduce ninguna novedad, se introduce también en este artículo, –siguiendo a este autor–, la simulación total, y la parcial en su punto 2, destipificándose, al menos parcialmente, «las falsedades ideológicas cometidas por particular» (específicamente «las genéricas de faltar a la verdad en la narración de los hechos»), punible, según la redacción del «CP derogado», también en la falsificación de documentos privados, novedosamente se exige, «en todo caso», en el art. 395 del CP, el efectivo perjuicio, excluyendo del tipo el «ánimo de perjudicar a otro».

---

<sup>166</sup> LANDECHO VELASCO, Carlos M<sup>a</sup> y MOLINA BLÁZQUEZ, Concepción. *Derecho penal español. Parte general*. [Redactado conforme al nuevo Código penal de 23 de noviembre de 1995], 7<sup>a</sup> ed. Madrid: TECNOS, 2004. ISBN 84-309-4189-4, pág. 107.

<sup>167</sup> LUZÓN PEÑA, Diego Manuel. *Enciclopedia Penal Básica*. Granada: COMARES, 2002, págs. 721 y 722.

<sup>168</sup> Se castiga a «la autoridad o funcionario público que, en el ejercicio de sus funciones, cometa falsedad:

1<sup>º</sup> Alterando un documento en alguno de sus elementos o requisitos de carácter esencial.

2<sup>º</sup> Simulando un documento en todo o en parte, de manera que induzca a error sobre su autenticidad.

3<sup>º</sup> Suponiendo en un acto la intervención de personas que no la han tenido, o atribuyendo a las que han intervenido en él declaraciones o manifestaciones diferentes de las que hubieran hecho.

4<sup>º</sup> Faltando a la verdad en la narración de los hechos».

*Nuevo código penal. Facturas y demás documentos de contenido falso*. La Ley: Revista Jurídica Española de Doctrina, Jurisprudencia y Bibliografía. ISSN 0211-2744, núm. 2, Año 2000, (cfr. pág. 1706), págs. 1705-1712.

En cuanto a las falsificaciones de certificados que se recoge dentro del Título XVIII dedicado a las Falsedades, amplifica la tipicidad sobre el cual debe recaer la conducta, por lo que en el código actual y con respecto al del año 1973, solamente debe el facultativo (art. 397), la autoridad o funcionario público (art. 398), librar la certificación falsa y el particular (art. 399) falsificar el certificado. Conductas eminentemente ideológicas, que recaen sobre el sujeto que va a cometer la acción delictiva, pues la finalidad de certificado es dar fe de un hecho o circunstancias que no se ajustan a la realidad social.

Las conductas ideológicas no solamente están recogidas en el Título dedicado a las falsedades, los fiscales MARCHENA y MORENO manifiestan que también se recoge la conducta de carácter ideológica, en el art. 261 «referido a la presentación de falsa contabilidad con el fin de lograr la declaración de un estado de quiebra, concurso o suspensión de pagos», en el Título XIII, de Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico; capítulo XIII que se denomina de De los delitos societarios, en el que recibirían castigo «Los administradores, de hecho o de derecho, de una sociedad<sup>170</sup> constituida o en formación, que falsearen las cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad, de forma idónea para causar un perjuicio económico<sup>171</sup> a la misma, a alguno de sus socios, o a un

---

<sup>170</sup> El artículo 297 del Código Penal establece una amplia definición de lo que se entiende por sociedad a efectos penales: «A los efectos de este capítulo se entiende por sociedad toda cooperativa, Caja de Ahorros, mutua, entidad financiera o de crédito, fundación, sociedad mercantil o cualquier otra de análoga naturaleza que para el cumplimiento de sus fines participe de modo permanente en el mercado»; entendemos que las definiciones que ha intentado facilitar el Código Penal busca un carácter de globalidad que pueda acomodar la realidad jurídica de hoy en día, a las distintas clases de sociedades, no teniéndose en cuenta las en formación e irregulares que constituirían elemento fundamental integrante de la conducta delictiva del artículo 290 del Código Penal, *a sensu contrario* cfr. CASTRO MORENO, Abraham. *El concepto penal de sociedad en los delitos societarios*. Localización: *Jueces para la democracia*, ISSN 1133-0627, núm. 31, 1998, págs. 46-58.

Aunque bien es verdad y en esto coincidimos con el autor, parece olvidarse de las sociedades irregulares que mucho distan de convertirse en legales para el cumplimiento de sus obligaciones.

<sup>171</sup> El Grupo Federal de Izquierda Unida presentaba tres enmiendas al Proyecto de Ley Orgánica del Código Penal, la número 770, 771 y 772 a colación de la nueva regulación de los delitos societarios. Defendiéndolas el señor López Garrido.

«El capítulo XIV, que será el futuro nuevo capítulo XIII de este importante título sobre los delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico, capítulo que trata de los delitos societarios, es una de las aportaciones de mayor personalidad en este proyecto de Código, ya que es en torno a las sociedades mercantiles donde se produce el mayor número de los llamados delitos de cuello blanco, aquellos que Sutherland hace tiempo llamó “la delincuencia de cuello blanco”, y que hace que las viejas características de los delitos contra el patrimonio se vean absolutamente alteradas como consecuencia de la aparición de toda esta complejidad económica, complejidad no

---

solamente industrial o mercantil sino incluso complejidad financiera, la ingeniería financiera, que hace que estos delitos patrimoniales, tradicionalmente entendidos como delitos contra un patrimonio individual, se vean profundamente alterados en su conceptualización jurídica y económica, ya que aquí intervienen importantes grupos societarios. Las sociedades interpuestas se constituyen como las pantallas que pueden permitir incluso en ocasiones una mayor sofisticación en prácticas, que incluso cabe considerarlas como mafiosas, y, en última instancia, resulta que hay una enorme complejidad de intereses a proteger en estos casos. Ya no estamos ante la facilidad de intereses en presencia que hay cuando una persona roba algo a otra, y está claro quién es el autor y quién es la víctima; en estos casos las actuaciones delictivas, las actuaciones fraudulentas dentro de las sociedades implican a muy diversos intereses, no solamente los de los acreedores sino también los de los deudores, no solamente los de las mayorías societarias sino también los de las minorías, no solamente los de los administradores sino los de los socios, hay una enorme cantidad de intereses en presencia, y eso hace especialmente necesaria la regulación que se establece en este capítulo XIV en relación con los delitos societarios».

«La enmienda 770 se refiere al art. 292, es de supresión y nos parece de absoluta lógica, porque, tal como está redactado este art. 292, resulta favorecida la falsedad que se realiza en el seno de una sociedad mercantil o cooperativa. En efecto, el informe de la Ponencia en el art. 292 dice que los administradores de hecho o de derecho de una sociedad mercantil o cooperativa que falsearen las cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad serán castigados con la pena de prisión de uno a tres años y multa de seis a doce meses. Sin embargo, ese art. 292 exige para completar el tipo un dolo específico consistente en causar un perjuicio económico a esa sociedad, o a alguno de sus socios, o a un tercero. Es decir, si la falsedad a que se refiere el 292 de los administradores de hecho o de derecho, esa falsedad en las cuentas anuales u otros documentos, no se prueba que se realiza para causar un perjuicio económico a la misma o a alguno de sus socios, entonces no será punible. Constituye una incongruencia este art. 292, porque si lo comparamos con el artículo que más adelante debatiremos, el art. 369 de este proyecto, sobre falsedades documentales, nos daremos cuenta de que resulta más privilegiada la falsedad que se realiza en el seno de una sociedad mercantil que la que se realiza fuera de una sociedad mercantil. Las penas que figuran en el art. 292 y las del 369 son sustancialmente idénticas. El art. 292 habla de falsedades realizadas por administradores de una sociedad y el 369 habla de falsedades cometidas por particulares en documentos públicos, oficiales o mercantiles. En los dos casos las penas son parecidas: prisión de uno a tres años y multa de seis a doce meses en el art. 292; prisión de seis meses a tres años y multa de seis a doce meses en el art. 369. Son muy parecidas, pero para que sea punible, en el caso de la falsedad en el interior de una sociedad, se exige una finalidad específica de causar un perjuicio económico a la misma o a alguno de sus socios, cosa que no se exige en el art. 369. Es decir el particular que falsee un documento, aunque no tenga finalidad de perjuicio hacia nadie, será castigado, pero el administrador de hecho que falsee un documento, una cuenta, y no se le pruebe que pretendía causar un perjuicio económico no será castigado. Esa es la incongruencia que aparece en este art. 292 respecto del 369. Si no existiera el art. 292, esta conducta se incluiría en el 369, pero como existe y se exige un dolo específico de causar perjuicio, resulta claramente privilegiada la falsedad en una sociedad, y además, teniendo en cuenta otra cosa, que normalmente es enormemente difícil, por no decir imposible, demostrar la finalidad de causar un perjuicio económico cuando un administrador de hecho o de derecho falsea una cuenta. Por tanto, creo que en este caso sí hay que castigar simplemente por el hecho del falseamiento de la cuenta, dentro de las sociedades. En las sociedades es todavía más difícil de probar ese dolo específico del perjuicio económico y, por eso, nuestra enmienda pretende que se suprima ese inciso del art. 292 que dice “para causar un perjuicio económico a la misma, a alguno de sus socios o a un tercero”. Eso debe desaparecer y debe castigarse la simple falsedad documental por administradores de hecho o de derecho, sin necesidad de exigencia probatoria de ese dolo específico de causar un perjuicio económico».

«La enmienda 771 no es especialmente relevante. Lo único que planteamos en la misma, de cara a la correcta aplicación del principio de proporcionalidad, es que la referencia que se hace a la pena prevista en el artículo anterior, en el 293, se sustituya por la pena señalada en el art. 292. Las conductas castigadas en el art. 294, es decir el acuerdo lesivo en una sociedad adoptado por una mayoría ficticia, se parece más a la falsedad del art. 292 que al abuso de mayorías del art. 293. Por eso nos parece que lo lógico es que la referencia se haga al art. 292 y no –como aparece ahora mismo– al 293».

La enmienda 772 solamente referencia la procesabilidad que está referida a la perseguibilidad del delito societario.

También se presentaba «una enmienda del Grupo Vasco (PNV), la número 74», que defendería el señor Olabarriá Muñoz.

---

«En primer lugar una reflexión de carácter estilístico que hace referencia al art. 292, donde se contiene una distinción que ya no es pertinente doctrinalmente, cual es la de distinguir a la sociedad mercantil de la sociedad cooperativa. Las sociedades cooperativas son instituciones mercantiles desde hace mucho, doctrinalmente; ya está superada la vieja concepción del cooperativismo como sector del ordenamiento jurídico o autónomo o metalaboral como en algún momento de la historia dijo un ilustre opinador, Narciso Paz Canalejos, también algunos otros ilustres doctrinarios. En este momento las sociedades cooperativas forman parte, por su propia identidad jurídica, del derecho mercantil, son sociedades mercantiles en sus propios términos; otra cosa es que no sean sociedades capitalistas, que es una matización que conviene hacer, pero son sociedades mercantiles y nadie en la doctrina cooperativa ni en la doctrina mercantil osa discutir esta aseveración que con más énfasis del pertinente estoy haciendo yo en este momento. Es una reflexión de estilo, cuasi gramatical, aunque no de las que tiene que resolver la Real Academia de la Lengua, y lo que sugeriría es que no se contenga esta distinción entre sociedades mercantiles y cooperativas y que se hable sólo de sociedades, puesto que este injusto penal o este bien que aquí se protege en este precepto, en el art. 292, hace referencia, potencial o eventualmente, a todo tipo de sociedad, y, desde luego, distinguir sociedades cooperativas de sociedades mercantiles en absoluto es doctrinalmente pertinente en este momento, y, a veces, lo que no es pertinente doctrinalmente no debería ser pertinente en la articulación concreta de los preceptos o de los artículos aquí estamos configurando».

En cuanto a la enmienda que «mantienen viva pretende la supresión del art. 293. En el ámbito del art. 293 se está penalizando algo que no debe ser objeto de penalización. No es un injusto penal, no es algo relevante desde una perspectiva punitiva, la conducta que aquí se describe, que es la de prevalerse de su situación mayoritaria en una compañía para imponer acuerdos abusivos a los demás socios, con la finalidad de lucrarse. Estos acuerdos, en su caso, pueden ser objeto de impugnación por los procedimientos regulares previstos en el derecho de sociedades para la impugnación de los acuerdos sociales. Esto no tiene que ser un injusto penal y sí que puede provocar consecuencias muy perturbadoras para el propio tráfico, para la propia vida interna de las sociedades, para el propio funcionamiento mercantil, esta vez sí, de las sociedades, mediante la posibilidad de fomentar (fomento al que puede proveer este precepto) querellas societarias entre socios que tienen malas relaciones, que están mal avenidas, y con fines absolutamente espurios al proceso penal».

El grupo socialista también presentaba una nueva enmienda defendida por Mohedano Fuertes en la que relaciona un «solo y aislado precedente, que es el art. 734 del Código Penal del año 1928, que disponía el castigo del miembro de un consejo de administración, o de un órgano de intervención o vigilancia de una sociedad anónima, o el director gerente o liquidador de una de estas sociedades que, en sus noticias o comunicaciones al público, o en sus informes o proposiciones a la junta de accionistas, consignare, con el ánimo de defraudar, hechos contrarios a la verdad. Este es el único antecedente en nuestro derecho español de un delito societario».

«El primer grupo de artículos que se integran en este capítulo se refiere a las falsedades en la información social. La tutela de la veracidad en la información constituye hoy el núcleo capital del derecho penal societario, pero la correcta comprensión de su naturaleza requiere partir del dato del potencial carácter lesivo de las informaciones incorrectas». Por lo que «la enmienda 770 al art. 292 desde una perspectiva instrumental, la tutela legal de la información es tutela de los intereses patrimoniales de los destinatarios de aquélla, y ello veta al legislador el recurso a tipos de contenido meramente formal que elevan a la categoría de delito cualquier irregularidad. No estamos ante un delito meramente formal ni ante la necesidad de elevar a categoría una irregularidad, una falsedad, sino que es necesario ese dolo específico, ese perjuicio económico que se causa, y, por tanto, ese dolo específico es absolutamente imprescindible cuando de delitos societarios estamos hablando». Es «un delito especial, no se puede hacer el parangón con la falsedad en documento mercantil del 369, porque la conducta del 292, aunque se suprimiera la necesidad de causar el perjuicio económico, no queda embebida porque el 369, cuando habla del particular que comete falsedad en documento público oficial o mercantil, se refiere no a cualquier falsedad, sino a alguna de las falsedades descritas en los tres primeros números del apartado 1 del art. 367.

La primera es alterar un documento –la falsedad en documento público no supone alterar un documento, es una falsedad digamos material y no la alteración de un documento–; la segunda es simular un documento en todo o en parte de manera que induzca a error –tampoco es ésa la falsedad de las cuentas–, y la tercera es suponer en un acto la intervención de personas que no la han tenido o atribuírsela. O sea, que la falsedad de las cuentas causando perjuicio económico del art. 292 no tiene nada que ver con la falsedad en documento mercantil del 369, que es alterar un documento, simular un documento o suponer en ese documento la intervención de una persona que no ha intervenido.

tercero, serán castigados con la pena de prisión de uno a tres años y multa de seis a doce meses. Si se llegare a causar el perjuicio económico se impondrán las penas en su mitad superior» y «en preceptos de otras leyes como el también mencionado art. 149 de la LOREG». Como manifiestan los fiscales «esta línea interpretativa es seguida por la mayoría de la doctrina patria, que se muestra favorable a la inclusión en el delito del art. 290 de las falsedades documentales cometidas ideológicamente»<sup>172</sup>. En el mismo sentido manifiesta JAÉN «que las mentiras, escritas o no», por los particulares tendrán relevancia en otros delitos, como es el caso que nos ocupa del art. 290 del Código Penal<sup>173</sup>.

En cuanto a los Delitos contra la Hacienda Pública figura en el Título XIV denominado «De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social». En opinión de BAJO FERNÁNDEZ<sup>174</sup> «denominamos al supuesto recogido en el art. 305.1<sup>175</sup> delito

---

El segundo bloque de delitos lo constituyen aquellos que se refieren a la infidelidad de los órganos sociales. Nos referimos a los abusos de posición dominante, fraudulentamente obtenida. La forma más simple de detentar esa ilícita posición es mediante la formación de mayorías ficticias obtenidas atribuyendo el derecho de voto a quien no lo tiene o no lo puede ejercer, por ejemplo por afectarle directa o indirectamente la resolución debatida, o bien utilizando abusivamente los poderes concedidos. Esta infidelidad de los órganos sociales queda reflejada fundamentalmente en los arts. 293 y 294 del proyecto. Efectivamente, la finalidad de las razones de política criminal de este precepto es que se pretende dar una sobreprotección a los derechos políticos de los accionistas frente a determinado tipo de conductas abusivas de posición dominante.

La tercera clase de delitos societarios que se recogen en el proyecto son los ataques a la integridad del capital social. Fundamentalmente a esto se refiere el art. 296, porque el patrimonio es una condición de vida para el ente social, para la sociedad mercantil, garantía para los acreedores y fundamento de la confianza de terceros. Por lo tanto, para la confianza que la sociedad mercantil tiene que tener ante sus acreedores, ante terceros, en el tráfico mercantil, es fundamental garantizar la integridad de su capital social frente a manipulaciones o maniobras de algunos de sus administradores o socios», págs. 15582-15587.

<sup>172</sup> MARCHENA GÓMEZ, Manuel y MORENO VERDEJO, Jaime. *El delito de falsedad documental en el Código penal de 1995: jurisprudencia del Tribunal Supremo y de las Audiencias Provinciales. Consultas de la Fiscalía General del Estado*. Madrid: COLEX, 1999. (Col. Cuadernos de Jurisprudencia). ISBN 84-7879-480-8, pág. 100.

<sup>173</sup> LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, Jacobo y ZUGALDÍA ESPINAR, José Miguel (Coords.). *Dogmática y ley penal. Libro homenaje a Enrique Bacigalupo*: [En la port.: INSTITUTO UNIVERSITARIO DE INVESTIGACIÓN ORTEGA Y GASSET]. Tomo II. Madrid: MARCIAL PONS, 2004. ISBN 84-9768-099-5, pág. 1008.

<sup>174</sup> BAJO FERNÁNDEZ, Miguel y BACIGALUPO SAGGESE, Silvina. *Delitos contra la Hacienda Pública. Op. cit.*, pág. 43.

<sup>175</sup> «El que, por acción u omisión, defraudare a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local aludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000.

fiscal», pues «se corresponde con el derogado art. 319 que se ubicó en el Código Penal bajo esa misma rúbrica».

Siguiendo a –BOIX REIG<sup>176</sup>– este artículo «se refiere a la Hacienda estatal, autonómica, foral o local subsanándose la laguna existente en el derogado art. 349, respecto de la Hacienda foral», esto hace que el problema de «la cesión de tributos a los Entes autonómicos o forales», quede eliminado, pues «el fraude respecto a ellas» en todo caso estará incluido en el art. 305. Por el contrario «se excluyen del ámbito de protección, la Hacienda de los Entes Institucionales, en cuyo ámbito tienen lugar fenómenos tributarios de carácter parafiscal».

En comparación con la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal, se realizan nuevos matices en la conducta básica del art. 305, como la inclusión de las conductas defraudatorias consistentes en «cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie», es decir, se adelanta la barrera de protección y llega más allá del obligado tributario, penando a aquel que no retuviere lo que debiera abonar el obligado tributario a cuenta de la futura autoliquidación que se deberá presentar, con independencia del resultado que arroje la misma. Sin embargo, por el contrario, la barrera que protege el bien jurídico se atrasa en cuanto a la cuantía que se considera defraudatoria, que se eleva a 120.000 euros.

Se incluye también un agravante que se aplicarán las penas en su mitad superior «cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.

---

*Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:*

- a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.*
- b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o puede afectar a una pluralidad de obligados tributarios”.*

<sup>176</sup> BOIX REIG, Javier. *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social en Derecho Penal. Parte Especial*. 3ª ed., revisada y actualizada. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 1999, pág. 583.

b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o puede afectar a una pluralidad de obligados tributarios».

Y se mantiene la pena accesoria que «se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años».

Se mantiene en el apartado dos, el periodo impositivo anual como periodo base para calcular las cantidades defraudadas.

En el apartado 3 se incluye una nueva conducta defraudatoria «contra Hacienda de las Comunidades», siempre que en la cuantía defraudada se exceda de «50.000 ecus».

En el apartado 4 se incluye la posibilidad de acogerse a una amnistía fiscal a favor de aquel que cometiese la defraudación fiscal, liberándose de toda responsabilidad penal «el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias». En el supuesto que regularice el obligado tributario su situación irregular, al no ponerse en marcha los mecanismos estatales de penalización de la conducta, la amnistía «alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria».

En relación a esta conducta del art. 305, apartado 3 se introduce un nuevo artículo, el 306, en el que completa la conducta defraudatoria de aquel que «defraude a los presupuestos generales de las Comunidades u otros administrados por éstas», en el

supuesto que supere la citada cantidad o bien «dando a los fondos obtenidos una aplicación distinta de aquella a que estuvieren destinados».

En lo relativo a «subvenciones» o «desgravaciones públicas» el nuevo art. 308 en relación con el anterior 350 mantiene intacta la conducta y aumenta el importe a «diez millones de pesetas» a la que extiende la misma amnistía fiscal, que hemos indicado para el art. 305.

En el nuevo art. 309 y en relación al 306 mencionado también se penalizan conductas que afectan a las Haciendas europeas, en cuanto que castigan al «que obtenga indebidamente fondos de los presupuestos generales de las Comunidades u otros administrados por éstas, en cuantía superior a cincuenta mil *ecus*, falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubieren impedido». Posteriormente MARTÍNEZ-PEREDA nos dice que «en la Cumbre de Madrid de 1995 se decidió que la moneda de la Unión Europea se denominaría “euro” y no “ecu”»<sup>177</sup>.

Y referente al nuevo art. 310 no introduce novedades en cuanto a las conductas penalizadas, no obstante suaviza las penas que se deben aplicar, se sustituye «arresto mayor» por «arresto de siete a quince fines de semana» y la «multa de 500.000 a 1.000.000 de pesetas» se sustituyen por «multa de tres a diez meses». En resumen, en cuanto a las conductas contra la Hacienda Pública, las conductas típicas se producen por acción u omisión, independientemente de elaborar un catálogo detallado de conductas materiales o ideológicas que se pudiesen cometer, sin embargo donde sí se elaboran detalladamente actuaciones de carácter ideológico, es en las acciones previas, a la comisión del delito que constituyen *antesala* del ilícito penal, como sucede con las anotaciones contables que no se adaptan a la realidad y que servirán de base para el cálculo de la cantidad neta a ingresar, lo mismo sucede con las subvenciones en las que previamente a su concesión se falseaban las condiciones que daban derecho al percibo de la misma.

---

<sup>177</sup> MARTÍNEZ-PEREDA RODRÍGUEZ, José Manuel. *Los fraudes de subvenciones en la Unión Europea en Fenómenos delictivos complejos*. [Dir. Luis Román Puerta] Madrid: CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL, 2000. (Serie: Cuadernos de Derecho Judicial). ISBN 84-89324-79-4, pág. 277.

[En nota a pie cita al autor y obra de la reseña, Carlos Vázquez Iruzubieta. *Nuevo Código penal comentado*. Madrid: EDESA, 1996, pág. 460].



## **7. REFORMAS POSTERIORES MODIFICANDO LA LEY ORGÁNICA 10/1995, DE 23 DE NOVIEMBRE DEL CÓDIGO PENAL**

### **7.1. LEY ORGÁNICA 6/1995, DE 29 DE JUNIO, QUE REFORMA ARTÍCULOS DE DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y SEGURIDAD SOCIAL**

En cuanto a la regulación actual, de los delitos contra la Hacienda Pública, es el de la LO 6/1995, de 29 de junio (RCL 1995\1894), aunque es cierto que el CP de 1995 ha introducido algunas novedades fundamentalmente, como resultado de los compromisos adquiridos como consecuencia de la integración en la Unión Europea, en lo relativo a la protección específica de los intereses financieros de ésta. Así la LO 6/1995, de 29 de junio, según la E de M. introduce, expresamente, la omisión como forma de comisión, que siempre fue admitida por el Tribunal Supremo, y amplía las modalidades típicas del delito fiscal»<sup>178</sup>, después de estas modificaciones realizadas, ha sido objeto de nueva modificación por LO 15/2003 de 25 de noviembre.

Desde que se creara el vigente Código Penal se han producido varias reformas que son las que detallamos a continuación:

---

<sup>178</sup> SSTs de 29 junio 1985 (RJ 1985\3087); 2 marzo 1988 (RJ 1988\1520); 26 noviembre 1990 (RJ 1990\9165); 27 diciembre 1990 (RJ 1990\5209); 3 diciembre 1991 (RJ 1991\8964); 9 marzo 1993 (RJ1993\2547) y 26 abril 1993 (RJ 1993\3209).

## **7.2. LEY ORGÁNICA 15/2003, DE 25 DE NOVIEMBRE**

En la E. de M., expone el principal motivo por el cual hace necesaria una nueva reforma, «el vigente Código Penal fue aprobado mediante la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre. El tiempo transcurrido desde entonces ha puesto de manifiesto que es preciso llevar a cabo su actualización para abordar nuevas necesidades surgidas con la experiencia obtenida con su aplicación».

A lo que acompaña la manera en la que se ha producido la misma: «Las reformas del Código Penal que se contienen en esta ley orgánica se han abordado en el marco de una revisión parcial, pero sistemática y coherente, del actual Código Penal. Por ello, se ha respetado la estructura y los principios del mismo, la unidad y el sistema del Código Penal de 1995. Por ello, las modificaciones operadas en un importante número de artículos responden exclusivamente a la inclusión de determinadas novedades de carácter técnico como son la sustitución de las denominaciones en pesetas por euros, la inclusión de nuevas penas, la mejora de la sistemática, entre otras».

Esta reforma no efectúa ninguna modificación en el Título que preceptúa las falsificaciones documentales, se centran las modificaciones en los Delitos contra la hacienda Pública y que se circunscriben a las siguientes:

- a) Art. 305; El apartado 1. se transforma el importe a euros y actualiza de 15.000.000 de pesetas a 120.000 euros la cuantía objeto de la conducta fraudulenta y en el 3 se cambia la pluralidad del sujeto pasivo defraudado «de las Haciendas de las Comunidades» a «la Hacienda de la Comunidad Europea».
- b) Art. 306; Se efectúa el mismo cambio anterior en referencia a la pluralidad del sujeto pasivo, y se transforma el importe de la moneda europea ecus a euros.
- c) Art. 307; La modificación que se circunscribe a la actualización del importe defraudado de 15.000.000 pesetas a 120.000 euros.
- d) Art. 308; Se actualizan en el apartado 1 y 2, los importes de la cantidad defraudada de 10.000.000 de pesetas a 80.000 euros.
- e) Art. 309; Se transforma el importe de la moneda europea ecus a euros.

f) Art. 310; Se cambia «la pena de arresto de siete a quince fines de semana y multa de tres a diez meses» a «pena de prisión de cinco a siete meses». También la cuantía defraudada aumentaría de 30.000.000 de pesetas a 240.000 euros.

### **7.3. LEY ORGÁNICA 5/2010, DE 22 DE JUNIO**

Esta nueva reforma intenta modernizar el Código Penal de 1995 en base a las circunstancias establecidas en la E. de M. de esta ley, pues «por un lado, España tiene contraídas obligaciones internacionales, especialmente en el ámbito de la armonización jurídica europea, que exigen adaptaciones –a veces de considerable calado– de nuestras normas penales. Por otro, la experiencia aplicativa del Código ha ido poniendo en evidencia algunas carencias o desviaciones que es preciso tratar de corregir. Y, en fin, la cambiante realidad social determina el surgimiento de nuevas cuestiones que han de ser abordadas. Sin olvidar que los numerosos y en ocasiones acelerados cambios introducidos en la arquitectura original del texto de 1995 han producido algunos efectos de distorsión o incongruencia necesitados de corrección»<sup>179</sup>.

Una vez justificado la misma desde la bancada institucional, desde el orden doctrinal ARMENTEROS LEÓN efectúa una constructiva crítica de dicha reforma pues «supone, otra ocasión desaprovechada para modernizar la regulación de los delitos de falsedad documental. Lo que se hace es ampliar aún más las modalidades comisivas, incluyendo conductas que ya se habían admitido jurisprudencialmente, como el uso en España de un documento falsificado en el extranjero, lo que debería quedar al margen de la regulación del Código penal, siendo temas procesales de jurisdicción y competencia los que entrarían en juego.

Respecto a la tipificación expresa de conductas relacionadas con el documento nacional de identidad, lo cierto es que no hay duda de que el mismo forma parte de los documentos oficiales o públicos, por lo que no sería necesaria su tipificación separada.

---

<sup>179</sup> ESPAÑA. BOE. Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. (Núm. 152 de 23 junio 2010, Sec. I. pág. 54811).

Finalmente, lo más criticable en la reforma, es la inclusión de la nueva Disposición Común que equipara el uso de un documento falso con el auténtico, por parte de quién no está legitimado para ello.

Esta Disposición supone la asimilación de acciones que en nada son equiparables y que exceden de lo que es propiamente una conducta de falsedad documental, pues no existe una manipulación o alteración de soporte documental alguno»<sup>180</sup>.

#### **7.4. LEY ORGÁNICA 7/2012, DE 27 DE DICIEMBRE**

La necesidad de promulgar esta nueva ley por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del CP en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social radica en que «se hace necesaria una profunda revisión de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, regulados en el Título XIV del CP. Los objetivos de la reforma en el ámbito tributario son: la creación de un tipo agravado que ofrezca respuesta a los fraudes de especial gravedad y que eleve la pena de prisión hasta una duración máxima de seis años, lo que a su vez determina que el plazo de prescripción de las infracciones más graves sea de diez años; posibilitar la persecución de las tramas organizadas de fraude fiscal mediante la facilitación de la denuncia inmediata una vez alcanzada la cantidad mínima de defraudación; incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada evitando la paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal; introducir mejoras técnicas en la regulación de las defraudaciones a la Hacienda y a los Presupuestos de la Unión Europea; evitar la denuncia ante los Juzgados de aquellos obligados tributarios que han regularizado, de forma completa y voluntaria, su situación tributaria. También se prevén mecanismos para rebajar la pena para aquellos imputados que, una vez iniciado el proceso penal, satisfagan la deuda tributaria o colaboren en la investigación judicial».

Concretamente, «se efectúan mejoras técnicas en la tipificación de los delitos contra la Hacienda Pública en el art. 305 del CP, que tienen por objeto facilitar la persecución de estos delitos y corregir algunas deficiencias advertidas en su aplicación.

---

<sup>180</sup> ARMENTEROS LEÓN, Miguel. *Los delitos de falsedad documental: Comentarios y Jurisprudencia: Adaptado a la reforma operada en el Código penal por LO 5/2010*. Vol. 27. Granada: COMARES, 2011. (Col. Estudios de Derecho Procesal Penal). ISBN 978-84-9836-825-3, págs. 15 y 16.

Una primera modificación ha consistido en configurar la regularización de la situación tributaria como el verdadero reverso del delito de manera que, con la regularización, resulte neutralizado no sólo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria y no solamente de la cuota tributaria como ocurre actualmente.

Esta nueva configuración de la regularización hace que ésta guarde una relación de equivalencia práctica con el pago tempestivo del impuesto, tal y como han destacado tanto la Fiscalía General del Estado, como el TS, que de forma muy expresiva se han referido a la regularización como el *pleno retorno a la legalidad* que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias.

En coherencia con esta nueva configuración legal de la regularización tributaria como el reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado, se considera que la regularización de la situación tributaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción del tipo delictivo que anuda a ese retorno a la legalidad la desaparición del reproche penal. Esta modificación se complementa con la del apartado 4 relativa a la regularización suprimiendo las menciones que la conceptuaban como una excusa absolutoria.

Se introduce un nuevo apartado que permite a la Administración Tributaria continuar con el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria pese a la pendencia del proceso penal. Con esta reforma se trata de eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario, y al tiempo se incrementa la eficacia de la actuación de control de la Administración: la sola pendencia del proceso judicial no paraliza la acción de cobro pero podrá paralizarla el Juez siempre que el pago de la deuda se garantice o que el Juez considere que se podrían producir daños de imposible o difícil reparación. Y también se atiende una exigencia del ordenamiento comunitario, ya que las autoridades comunitarias vienen reclamando a España una reforma de su sistema legal para que la existencia del proceso penal no paralice la acción de cobro de las deudas tributarias que constituyan recursos propios de la Unión Europea.

Con relación a la determinación de la cuota tributaria defraudada, la reforma introduce dos modificaciones relevantes. De una parte, aclara que la cuantía defraudada en el

ámbito de ingresos de la Hacienda de la Unión Europea se determinará por relación al año natural. De otra parte, se introduce una regla especial para poder perseguir las tramas de criminalidad organizada de forma inmediata desde el momento en el que la defraudación supere la cuantía mínima determinante del delito.

Se prevé también una atenuación de la pena cuando los presuntos responsables de los delitos reconocen su comisión y satisfacen íntegramente la deuda tributaria o bien colaboran con las Autoridades para la averiguación de los hechos y, en su caso, la identificación o captura de otros responsables, siempre y cuando tal reconocimiento, pago y cooperación se produzcan en un breve lapso de tiempo.

También dentro de los delitos contra la Hacienda Pública, se prevé un nuevo tipo agravado en el art. 305 bis para tipificar las conductas de mayor gravedad o de mayor complejidad en su descubrimiento, que se sancionan con una pena máxima de seis años, lo que, por aplicación del art. 131 del CP, llevaría aparejado el aumento del plazo de prescripción a diez años para dificultar la impunidad de estas conductas graves por el paso del tiempo. Se consideran supuestos agravados aquellos en los que la cuantía de la cuota defraudada supere los seiscientos mil euros, límite cuantitativo apuntado por la jurisprudencia; aquellos en los que la defraudación se comete en el seno de una organización o de un grupo criminal; o en los que la utilización de personas, negocios, instrumentos o territorios dificulte la determinación de la identidad o patrimonio del verdadero obligado tributario o responsable del delito o la cuantía defraudada. Con la referencia expresa a paraísos fiscales y territorios de nula tributación se dota de mayor certeza y seguridad jurídica al precepto toda vez que se trata de conceptos ya definidos en la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Además, se modifica la redacción del artículo 306 del CP para aclarar la diferencia de la conducta típica con la prevista en el apartado 3 del art. 305, y para refundir los actuales arts. 306 y 309 en un solo precepto. Los casos en los que la defraudación no alcance los cincuenta mil euros pero supere los cuatro mil euros son castigados como delitos en el apartado 3 del art. 305 y en el artículo 306, desapareciendo la tipificación como falta de los actuales artículos 627 y 628.

Por último, se modifica el artículo 310 bis del CP debido a la necesidad de armonizar la penalidad impuesta a las personas jurídicas responsables de delitos contra la Hacienda Pública, con la ya prevista para las personas físicas responsables de los mismos delitos,

de suerte que, de un lado, se introduce en la letra b) la pena de multa del doble al cuádruple en los supuestos agravados cuya regulación se propone en el nuevo artículo 305 bis y, de otro lado, se añade un nuevo segundo párrafo en el que se prevé la imposición a las personas jurídicas responsables de estos delitos de las penas que la letra f), del apartado 7 del artículo 33 prevé con carácter general y que ya el apartado 1 del artículo 305 impone para las personas físicas»<sup>181</sup>.

---

<sup>181</sup> Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social. «BOE» núm. 312, de 28 de diciembre de 2012, págs. 88050 a 88063.

## CAPÍTULO II

### II. APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE FALSEDAD IDEOLÓGICA

#### 1. CUESTIONES PREVIAS A LA DEFINICIÓN

Tal y como ha sido expuesto en las páginas anteriores, la tipificación del delito de falsedad, se ha venido castigando desde tiempos remotos, lo que implica que la creación de este delito no se ha producido *ex novo*. Sin embargo, en cuanto a la conducta de falsedad ideológica, objeto del presente trabajo, la punición expresa del mismo, apunta al inicio de la fase codificadora del derecho penal español, por ello, en este punto, se hace necesario, un somero análisis del concepto de falsedad ideológica, en relación siempre con el delito de falsedad material. En principio, nuestro Código Penal actual no facilita directamente un concepto de forma clara y determinante tanto de falsedad del tipo ideológico como del material. No obstante, para poder conseguir una aproximación al concepto de falsedad ideológica, revisaremos, las definiciones que han ofrecido algunos cuerpos legislativos sobre el concepto de falsedad, así como una selección de las definiciones ofrecidas por algunos de los autores que han tratado y se han hecho eco en sus manuales de la problemática en la elaboración de un concepto definitivo, en los que casi siempre se contraponen la falsedad material a la ideológica.

#### 1.1. FALSEDAD Y FALSIFICACIÓN: ¿CONCEPTUAL SINONIMIA?

En primer lugar, comenzaremos por la definición que nos brinda el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua del concepto de falsedad<sup>182</sup>, entendiéndose por tal, la «falta de verdad o autenticidad o falta de conformidad entre las palabras, las ideas

---

<sup>182</sup> *Diccionario de la Lengua Española*. Tomo I. Vigésima Segunda ed. Tercera tirada, corregida, mayo de 2005. Madrid: ESPASA-CALPE, 2001; entrada: /falsedad/, pág. 1036.



y las cosas». En lenguaje común, falsedad –y siguiendo a PACHECO<sup>183</sup>– no es otra cosa que la «falta de verdad, es una voz que se aplica a las personas (y a las cosas), pero no para las acciones, para las que se utiliza el término falsificación».

Los términos de falsificación y falsedad JIMÉNEZ ASENJO los utiliza de manera peculiar, para la primera considera que «la falsificación documental es una especie delictiva de la falsificación *in genere*, caracterizada por el objeto, o sea, en lenguaje de CARNELUTTI, por aquello que se falsifica. Esto es, el documento, en el sentido más amplio de la palabra». Y para la segunda, «la falsedad documental es la mentira encubierta o solapada entre los signos serios y solemnes, que dotan al documento de un grado de credibilidad o confianza superior al testimonio normal»<sup>184</sup>.

La diferencia entre las citadas estriba en que la ulterior conducta, parte de la existencia de la conducta ilícita que previamente ha lesionado el bien jurídico y la ceterior, se trata de la conducta necesaria para poder simplemente verificar si la acción prescrita en el Código Penal se consuma, para el posterior resarcimiento particular-social.

Sin embargo –y siguiendo a CALLE RODRÍGUEZ<sup>185</sup>– un concepto bastante claro y preciso en el que se establece la distinción entre ambos conceptos, se aporta a través de la Jurisprudencia, en la Sentencia 27 de Junio de 1991 (Pte. De Vega Ruiz, Ar. 4832) “si la falsedad consiste en poner lo falso por lo que debería ser verdadero, la falsificación es poner lo falso en lo que ya estuvo verdadero”. (F. de D. 3º). En sentido etimológico, la palabra falsedad proviene del término latino *falsum* que, a su vez, es derivación del verbo *fallere*<sup>186</sup> que significa engañar. Finalmente, en cuanto a su concepto en el ámbito jurídico, se define la falsedad –como continúa definiendo el Diccionario de la Real Academia– como aquel «delito consistente en la alteración o simulación de la verdad,

---

<sup>183</sup> PACHECO, Joaquín Francisco. *El Código Penal. Concordado y Comentado*. Tomo II. Madrid: IMPRENTA DE SANTIAGO SAU, 1848, pág. 266.

<sup>184</sup> JIMÉNEZ ASENJO, Enrique. *Nueva enciclopedia jurídica*. Vol. IX. *Op. cit.*, págs. 472 y 473.

<sup>185</sup> CALLE RODRÍGUEZ, M<sup>a</sup> Victoria. *Falsedades documentales no punibles*. Madrid: EDESA, 1998. ISBN 84-7130-901-7, pág. 21.

<sup>186</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *Diccionario Ilustrado Latino-Español*. Barcelona: BIBLOGRAF, 1968, pág. 189.

con efectos relevantes, hechas en documentos públicos o privados, en monedas, en timbres o en marcas»<sup>187</sup>.

La diferencia entre los conceptos de falsedad y falsificación sobre los que han brotado ríos de tinta, y la podemos reducir al estricto ámbito semántico o como indica GARCÍA CANTIZANO a los beneficios «del uso del lenguaje», pues no configuran de manera diferenciada las conductas falsarias<sup>188</sup>.

## 1.2. ENTRE DOS CONCEPTOS ANTAGONISTAS: VERACIDAD - GENUIDAD

Dos conceptos que a primera vista pudieran parecer equivalentes y a criterio de JIMÉNEZ ASEÑO lo son, pues aloja su parcela de verdad al relacionar veracidad con verdad y genuidad con origen<sup>189</sup>, CONDE-PUMPIDO matiza la diferencia entrambos mediante la STS 506/2003 de 29 de enero en la que actuó como ponente y que en su F. de D. DÉCIMO de modo literal dice:

«En términos generales un documento es verdadero cuando su contenido concuerda con la realidad que materializa. Y es genuino cuando procede íntegramente de la persona que figura como su autor. Pero no debe confundirse el documento “genuino” con el documento “auténtico”, pues el término autenticidad tiene en nuestro lenguaje un significado más amplio y profundo que el mero dato de la procedencia o autoría material.

Un documento simulado no es considerado en el lenguaje ordinario ni en el ámbito jurídico como “auténtico” por el mero hecho de que la persona que aparece suscribiéndolo coincida con su autor material.

Auténtico, según el diccionario de la Lengua Española en su primera acepción, significa “acreditado de cierto y positivo por los caracteres, requisitos o

---

<sup>187</sup> ESCUDERO MORATALLA, José Francisco, *et al. Vademécum Jurídico: compendio de definiciones, expresiones, locuciones y vocablos jurídicos*. 2ª ed. Actualizada. Barcelona: BOSCH, 2003. ISBN 84-7676-889-3, pág. 92.

Este autor afina la definición de falsedad, al considerarla como «el cambio intencionado de la verdad, que modifica los hechos, en perjuicio de otros».

<sup>188</sup> GARCÍA CANTIZANO, Mª Carmen. *Falsedades documentales*. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 1994. (Col. Tirant monografías; núm. 25). ISBN 84-8002-141-1, pág. 231.

circunstancias que en ello concurren”, por lo que constituye un término que se vincula también con la veracidad (cierto), mientras que “genuino” significa “puro, propio, natural, legítimo”, sin especial vinculación con la veracidad y si con la procedencia (“propio” de quien lo emite). En este sentido constituye el entendimiento natural del término estimar que es inauténtico lo que carece absolutamente de verdad»<sup>190</sup>.

## **2. LA FALSEDAD IDEOLÓGICA Y LA MATERIAL ¿SON DOS CARAS DE LA MISMA MONEDA?**

Esta definición nos lleva a analizar, si el concepto tanto de falsedad ideológica como material, han permanecidos invariables en el tiempo, o por el contrario los conceptos se han ido adaptando a la realidad social del momento. Para ello haremos un somero estudio de algunos de los autores que han intentado establecer una definición conceptual sobre los mismos.

En los inicios de la codificación española, GONZÁLEZ<sup>191</sup>, entendía que la falsedad era aquel «delito» que se cometía «faltando a la verdad en dicho o hecho y en manera que perjudique a tercero». Del mismo modo, VÍZMANOS y ÁLVAREZ<sup>192</sup>, puntualizan este concepto, estableciendo que esta falsedad se, comete cuando se consigna «en un documento verdadero declaraciones que las partes no hubieren hecho», «variándose por conveniencia sustancialmente la naturaleza de la obligación», con lo cual, para poder

---

<sup>189</sup> JIMÉNEZ ASENJO, Enrique. *Nueva enciclopedia jurídica*. Vol. IX. *Op. cit.*, págs. 482 y 483.

<sup>190</sup> Roj: STS 506/2003 – ECLI:ES:TS:2003:506. Id Cendoj: 28079120012003103693. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 1939/2001. Núm. de Resolución: 1954/2002. Procedimiento: Recurso de Casación. Ponente: Cándido Conde-Pumpido Tourón. Tipo de Resolución: Sentencia, de 29 enero 2003.

En el mismo sentido Roj: STS 2614/2014 – ECLI:ES:TS:2014:2614. Id Cendoj: 28079120012014100487. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 1781/2013. Núm. de Resolución: 441/2014. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Manuel Marchena Gómez. Tipo de Resolución: Sentencia, de 05 junio 2014.

<sup>191</sup> GONZÁLEZ, B. *Diccionario de los Delitos y de las Penas, que contiene sus definiciones arregladas al Espíritu de las Disposiciones del Código Penal*. Madrid: IMPRENTA DE D. BALASAR GONZÁLEZ, 1848, pág. 129.

<sup>192</sup> VIZMANOS, de T. M., y ÁLVAREZ MARTÍNEZ, C. *Comentarios al nuevo Código Penal de 1848*. Tomo II. Madrid: ESTABLECIMIENTO TIPOGRÁFICO DE J. GONZÁLEZ Y A. VICENTE, 1848, pág. 170.

entender el alcance de la falsedad, es necesario «tener una noticia exacta de los hechos que le sirvieron de base», es decir, los «precedentes que lo justifiquen o le expliquen».

Posteriormente, con la entrada en vigor del nuevo Código Penal de 1870, PACHECO<sup>193</sup>, establece la distinción entre *falsedad* y *falsificación*, utilizando para ello, los artículos en los que se describen los supuestos de emisión de certificados, así entiende que existe la primera cuando los mencionados certificados «fuesen falsos, porque se hubiere dicho algo contra la verdad por los que tenían el derecho de facilitarlos», y la segunda, en los casos en que se «hayan fabricado, fingiendo nombres, firmas, etc.» por «quienes no tenían aquel encargo» o «aquella autoridad», por tanto, con estas definiciones se establece, respectivamente, la diferencia entre falsedad material y la ideológica<sup>194</sup>. GROIZARD<sup>195</sup>, también establece la punibilidad no sólo de «las mutaciones y alteraciones que la verdad sufra por crear materialmente en todo o en parte documentos falsos, sino por hacer constar, a sabiendas, como verdaderos en ellos, hechos falsos, o como falsos, actos cuya verdad y certidumbre son conocidas».

Con posterioridad, en los comentarios que redactó SÁNCHEZ TEJERINA<sup>196</sup> para el Nuevo Código Penal de 1932, estableció los motivos por los cuales un documento puede ser falso:

«1º Por falsedad en las declaraciones, o en el contenido del documento, incluida la fecha y otros extremos, siempre que afecten a la esencia del documento.

2º Por falsedad en la comparecencia de personas existentes, y

---

<sup>193</sup> PACHECO Y GUTIERREZ CALDERÓN, Joaquín Francisco. *El Código Penal. Concordado y Comentado*. [Anotado por Téllez Aguilera, A.] Madrid: EDISOFER, 1999, pág. 779.

<sup>194</sup> PACHECO Y GUTIERREZ CALDERÓN, J. F. *El Código Penal. Concordado y Comentado. Op. cit.* En este sentido, entiende la falsedad material como la «alteración, fabricación o adulteración de documentos», y la ideológica como «el mudamiento de verdad», pág. 761 ó del mismo autor, la misma obra en versión original. Cuarta ed. Tomo II. Madrid: IMPRENTA DE MANUEL TELLO, 1870, pág. 296.

<sup>195</sup> GROIZARD Y GÓMEZ DE LA SERNA, A. Ex-Ministro de Gracia y Justicia. Individuo de número de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas. Vocal de la Comisión General de Codificación y de la de Códigos de Ultramar, &c. &c. &c. *El Código Penal de 1870. Concordado y comentado*. Tomo III. Imprenta de Timoteo Arnaiz. Plaza de Prim, núm. 17. Burgos 1874, pág. 621.

<sup>196</sup> SÁNCHEZ TEJERINA, I. *Derecho Penal Español. Parte General-Parte Especial*. Salamanca: IMPRENTA DE CALATRAVA a cargo de Manuel P. Criado, 1937, pág. 458.

3º por falsedad en la firma o alteración de la propia del firmante».

Con la opinión de FERRER SAMA<sup>197</sup>, como consecuencia de la aprobación del nuevo Código de 1944, se empieza a establecer claramente la denominación tanto de falsedad material e ideológica, entendiendo por la primera, cuando «el documento es falso en sí mismo», y en el supuesto de «falsedad ideal o intelectual el documento es verdadero en su forma, más, en todo o en parte, falso en su substancia». El ejemplo que pone el autor, de falsedad material, es cuando «un Notario simula un acta», en el que el documento no es solamente falso «en su contenido, sino en su propia esencia» ya que la «falta a la verdad consiste en suponer la existencia de un documento que en realidad no existe», lo mismo ocurre «cuando un sujeto borra cualquier palabra del texto auténtico sustituyéndola por otra que varíe su sentido». Y supuestos de falsedad ideológica, se pueden encontrar en el caso de que se «falta a la verdad en la narración de los hechos u atribución de declaraciones diferentes a las que en realidad se hubieren hecho», un ejemplo del autor, consistiría en el levantamiento de un acta por parte de un Notario, que haga constar que un objeto se encontraba en un lugar determinado distinto al sitio en el que realmente se hallaba, el documento no sería considerado falso, «si reúne las características formales de las actas notariales», de lo contrario se consideraría «falso en su esencia, en su contenido»<sup>198</sup>.

Con motivo de la Reforma de 1973, CUELLO CALÓN<sup>199</sup> sostiene que «en la falsedad material la alteración de la verdad se produce mediante la alteración material del documento (raspando o borrando la firma, añadiendo palabras o guarismos, etc.) y «es

---

<sup>197</sup> FERRER SAMA, Antonio. *Comentarios al Código Penal*. Tomo III. Murcia: SUCESORES DE NOGUÉS, 1948, págs. 335 y 336.

<sup>198</sup> Algunos supuestos que también se consideran como falsedad ideológica: «el Juez y el Secretario del Juzgado municipal que en expediente de información posesoria supone comparecidos a su presencia y oídos en declaración dos testigos que no comparecieron ni declararon, y al expedir un testimonio del expediente incluye como verdaderas aquellas supuestas declaraciones, (STS 17-02-1943)». Así como «los que después de estipular libremente un precio cierto para la venta, manifiestan otro distinto al elevar el convenio a escritura pública, haya o no propósito de causar daño a tercero» (STS 19-06-1943) o «quien al vender una finca por escritura pública asegura estar libre de cargas, constándole que estaba hipotecada» (STS 29-09-1944), también se considera como autor de este tipo de falsedad, quien inscribe «en el registro civil una hija suya como legítima cuando era sólo natural y no de la madre a quien se atribuye» (STS 05-12-1889) y «quien inscribe como hijo legítimo al de la viuda o mujer que no es su esposa» (STS 02-07-1877). Abella, J. Código Penal de 23 de Diciembre de 1944 anotado y comentado por la redacción del Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. Madrid: Tipografía Florez, 1945, págs. 125 y 126.

perceptible por algún signo físico exterior», en la ideológica recae sobre el contenido del documento y no sobre su materialidad «no puede ser apreciada por señales o indicios materiales, no deja huella material», cometiendo este delito «el que narra hechos imaginarios, como el que desfigura la verdad en la narración de hechos verdaderos». En la misma línea, JIMÉNEZ ASENJO<sup>200</sup>, considera que la falsedad material «consiste en la mutación o alteración parcial o total de los elementos materiales de un documento», es decir, el documento sería falso en sí mismo, mientras que la ideológica o intelectual «afecta al fondo o contenido del documento, haciendo constar en él algo que no es verdadero», el documento sería verdadero en su forma, más, en todo o en parte falso en su substancia, por ello, «quien dice una cosa contraria o distinta de la verdad miente, siendo la falsedad ideal la documentación de la mentira». También este autor, recoge la opinión de Chaveau-Helie, entendiendo que «en la falsedad ideológica no se reconoce signo alguno exterior y aparente, consistiendo en la inserción de cláusulas en un acta en las cuales las partes no hayan efectivamente suscrito o contenido circunstancias contrarias a la verdad». En resumen, «la falsedad material recae en el cuerpo, y la ideológica sobre el alma del documento».

De la misma corriente de opinión es CASAS BARQUERO<sup>201</sup>, aunque sustituye la denominación del concepto de falsedad material por el de falsificación, –retomando así, la establecida por PACHECO–, el significado es el mismo al establecido hasta el momento, así, esta conducta «consiste en la sustitución o puesta de lo falso en el lugar en que estuvo lo verdadero», lo mismo ocurre con el concepto de falsedad, en el que ha eliminado el apellido de ideológica, que consiste «en poner lo falso en vez de lo que debiera ser verdadero», es decir, qué se entiende por falsedad ideológica, en el supuesto del «documento» que «contiene declaraciones mentirosas y es genuino, es decir, no se ha contrahecho, ni se ha alterado». A su vez, RODRÍGUEZ DEVESA<sup>202</sup> establece,

---

<sup>199</sup> CUELLO CALÓN, E. *Derecho Penal*. Tomo II (Parte Especial), vol. I, ed. 14ª [revisada y puesta al día por C. Camargo Hernández]. Barcelona: BOSCH, 1980, págs. 263, 264 y 266.

<sup>200</sup> JIMÉNEZ ASENJO, Enrique. *Nueva enciclopedia jurídica*. Vol. IX. *Op. cit.*, pág. 485.

<sup>201</sup> CASAS BARQUERO, E. *El Delito de Falsedad en Documento Privado*. Barcelona: BOSCH, 1984, págs. 9 y 182.

<sup>202</sup> RODRÍGUEZ DEVESA, José Mª y SERRANO GÓMEZ, Alfonso. *Derecho penal español. Parte especial*. *Op. cit.*, págs. 980 y 981.

Téngase en cuenta que la referencia se realiza respecto a la regulación anterior.

diferentes modalidades dentro de esta última, la ideológica, considerándose como tales la «constatación, a sabiendas, hecha por funcionario en documento público de una circunstancia falsa; manifestación engañosa de un particular que determina que el funcionario dé contenido falso a un documento público, y la declaración documental falsa hecha por un particular en escrito que firma con su propio nombre».

Actualmente, también ORTS BERENGUER<sup>203</sup> se posiciona sobre el tema y sostiene que se «han de distinguir las conductas que tienen como objetivo hacer pasar por legítimo lo que no lo es y que afectan, por tanto, a la procedencia original del objeto o documento de que se trate, de las que atañen a la esencia o sentido del objeto alterado (mudar el contenido de un documento, p. ej.): falsedades materiales, las primeras, e ideológicas, las segundas».

Para QUERALT JIMÉNEZ<sup>204</sup>, «la modalidad ideológica, haría referencia a la alteración del relato histórico que contiene el documento» y la material al «documento mismo».

Y también FERNÁNDEZ PANTOJA<sup>205</sup> –en la misma línea de ORTS BERENGUER– opina que «la falsedad material consiste en la alteración o creación física, total o parcial, de un documento quebrantando la genuinidad o autenticidad así como la veracidad. La ideológica o intelectual, por su parte, consiste en la manifestación de algo que no es verdad, quedando plasmado tal hecho falso en el documento. A través de ella se quebranta la veracidad»<sup>206</sup>. A su vez, BOLDOVA PASAMAR<sup>207</sup>, entiende que la falsedad documental debe implicar «una mentira o engaño por escrito». También QUINTERO

---

<sup>203</sup> ORTS BERENGUER, Enrique. *Compendio de Derecho Penal. Parte Especial*. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 1994, págs. 79 y 80.

<sup>204</sup> QUERALT JIMÉNEZ, J. J. *Derecho Penal Español. Parte Especial. 3ª ed. conforme al Código Penal de 1995. Delitos contra los intereses individuales y colectivos*. Barcelona: BOSCH, 1996, pág. 501.

<sup>205</sup> FERNÁNDEZ PANTOJA, Pilar. *Delito de falsedad en documento público, oficial y mercantil*. [Prologa Lorenzo Morillas Cueva]. Madrid: MARCIAL PONS, 1996. (Serie: Monografías jurídicas). ISBN 84-7248-380-0, pág. 184.

<sup>206</sup> MUÑOZ CONDE, Francisco. *Falsedad y Defraudaciones*. Madrid: CGPJ, abril 1995, págs. 39 y 40.

Este autor entiende que «la falsedad material consiste en la alteración o creación total o parcial de un documento, atentándose a la genuinidad o legitimidad de ese documento, aunque no a su veracidad». Sin embargo «la falsedad ideológica consiste en la aseveración de lo que no es verídico, aunque el documento sea legítimo».

<sup>207</sup> BOLDOVA PASAMAR, Miguel Ángel. *Estudio del bien jurídico protegido en las falsedades documentales*. Albolote (Granada): COMARES, 2000. (Col. Biblioteca Comares de ciencia jurídica. Estudios de derecho penal. Serie minor, núm. 4). ISBN 84-8444-094-X, pág. 25.

OLIVARES<sup>208</sup> ofrece una definición tanto de falsedad material como ideológica, entendiendo por la primera, «aquellas que suponen una actuación física sobre el documento», y por las segundas las que «afectan a la verdad de ese documento que ha de derivarse» del mismo, sin que en ningún caso «se produzca alteración o manipulación física sobre su soporte material».

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ<sup>209</sup>, define este tipo delictivo concretándola en dos formas posibles de ejecución: la ideológica, y en contraposición la material, entendiéndose la primera de ellas, en la plasmación por escrito, de una «manifestación inveraz», siempre que el autor del documento sea consciente que la mencionada manifestación, no se corresponde, «no ya con la verdad absoluta, sino con su propia conciencia y convicción del hecho», y la segunda, puede consistir, en crear un documento que íntegramente sea falso, pero siempre simulando autenticidad del documento creado o en un documento verdadero alterar posteriormente alguno de sus elementos «que no se corresponden con la realidad. En ambos casos es necesario que el agente tenga el propósito de introducir elementos mendaces que puedan producir efectos en el tráfico jurídico induciendo a error a aquellos a los que la manipulación documental va destinada». Así, «en el Derecho Penal, la falsedad material (por contraposición a la falsedad ideológica o intelectual) consiste, bien en crear íntegramente un documento falso, dándole apariencia de autenticidad (supuesto en el que el documento es inauténtico en su totalidad), bien en partir de un documento verdadero, y alterarlo después, de manera que se introduzcan en él datos o elementos que no se corresponden con la realidad. En ambos casos es necesario que el agente tenga el propósito de introducir elementos mendaces que puedan producir efectos en el tráfico jurídico, induciendo a error a aquellos a los que la manipulación documental va destinada». También, la falsedad intelectual, –y siguiendo a RIBÓ DURÁN<sup>210</sup>– es «conocida también como *falsedad espiritual* o *falsedad ideológica*», y consiste en la «alteración en la sustancia de un documento, sin producir cambio material en el mismo; tal es el caso de hacer declaraciones en el documento que

---

<sup>208</sup> QUINTERO OLIVARES, Gonzalo. *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*. 5ª ed. Navarra: THOMSON - ARANZADI, 2005, pág. 1513.

<sup>209</sup> FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, J. M. (Coord.) *Diccionario Jurídico*. 3ª ed. Cizur Menor (Navarra): ARANZADI, 2004; entrada: /falsedad ideológica/ y /falsedad material/, pág. 365.

<sup>210</sup> RIBÓ DURÁN, LUIS. *Diccionario de Derecho*. Tomo I. 3ª ed.; entrada: /falsedad intelectual/. Barcelona: BOSCH, 2005, pág. 645.



no responden a la realidad», –a lo que añade FERNÁNDEZ MARTÍNEZ<sup>211</sup>– «*siempre que la persona que confecciona el documento sea consciente de que tal manifestación no se corresponde no ya con la verdad absoluta, sino con su propia conciencia y convicción sobre la realidad del hecho*». En palabras de RIBÓ DURÁN<sup>212</sup>, en este sentido, «se dice que hay *falsedad* y no *falsificación*. Esta última conlleva la existencia previa de un objeto sobre el cual se materializa la falsedad. De ahí que la falsificación se corresponda con la *falsedad material* o alteración física del documento. Así como esta falsedad conlleva una alteración visible, la falsedad intelectual conlleva una alteración invisible. En todo caso ha de haber *dolo falsario* o voluntad para trastocar la realidad convirtiendo en verdadero lo que no lo es».

De lo expuesto hasta este momento, se puede apreciar que el concepto apenas ha sufrido variación alguna, sin embargo, será el nuevo Código Penal, el que comience, si bien, no a cambiar el concepto, sí a destipificar conductas, que hasta el Código Penal anterior eran punibles, nos referimos al supuesto de falsedad ideológica cometida por particulares, especialmente en documentos mercantiles, este tema dio origen –y siguiendo a JAREÑO LEAL– a una «vacilante jurisprudencia», esto conduce a que el Tribunal Supremo convoque una Junta, el «26 de febrero de 1999, que vota mayoritariamente a favor de incluir los supuestos de negocio jurídico ficticio (aunque sea en documento genuino)», considerándolos como supuestos de «simulación» incluidos dentro de los tipos de falsedad material y no ideológica, también se hace extensivo a los «que coincidan el firmante de dicho documento con el declarante» considerando este, como documento auténtico<sup>213</sup>. Así, «actualmente», cuando se emiten «*facturas genuinas*» en las cuales se refleja la existencia de un «negocio ficticio» este, es «punible», puniéndose como conductas ideológicas, «cuando la falta de verdad verse sobre algún extremo concreto del documento que refleja un negocio real y auténtico» siempre que «no se trate de un elemento esencial del documento», pues constituiría «un supuesto de simulación». Esto es debido a la función probatoria del documento, puesto que «estos documentos no hacen prueba frente a terceros sobre su contenido, y sólo

---

<sup>211</sup> FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, J. M. *Diccionario Jurídico. Op. cit.*; entrada: /falsedad ideológica/, pág. 365.

<sup>212</sup> RIBÓ DURÁN, Luis. *Diccionario de Derecho. Op. cit.* Tomo I; entrada: /falsedad intelectual/, pág. 645.

prueban lo que han declarado las partes», es decir que esta «función probatoria» del documento sólo permite que se acredite la declaración del declarante, protegiéndose, por tanto, «la confianza en la imputación de la declaración a quien la ha emitido realmente, no con respecto a su contenido».

«Según se ha argumentado en las sentencias de esta Sala 278/2010, de 15 de marzo, y 309/2012, de 12 de abril, concurren dos líneas jurisprudenciales sobre las falsedades documentales ideológicas, cuestión que ha sido examinada por la jurisprudencia generalmente con motivo de la confección de facturas falsas que simulan en el tráfico mercantil un negocio o prestaciones de servicios inexistentes. Una primera corriente jurisprudencial afirma que estamos ante una falsedad ideológica impune, y ha sido defendida fundamentalmente por las siguientes resoluciones: SSTS 425/1997, de 1 de abril; 224/1998, de 26 de febrero (caso *Argentina Trust*); y 450/1998, de 27 de marzo (caso relativo a contratos falsos de trabajo). Los principales argumentos de esta corriente se centran en aducir que la subsunción de la conducta en el art. 390.1.2º del CP (simular total o parcialmente un documento, de forma que induzca a error sobre su autenticidad) contradice el tenor literal de la ley penal, pues la doctrina que así lo propone maneja un concepto de autenticidad sin soporte dogmático y por ello inseguro. Lo esencial para la tipicidad de la falsedad en este caso es que afecte a la autenticidad del documento, y la autenticidad de los documentos no alcanza a su contenido, luego el precepto no puede comprender los casos de documentos auténticos aunque se documente un negocio jurídico simulado. Se ataca la autenticidad, no porque se mienta sobre la causa de un contrato, sino porque se altere de alguna manera el soporte material (se cambia el nombre del emisor, se altera su firma, etc.). El caso del art. 390.1.2º, a tenor de esta concepción, habría de ser catalogado como falsedad material, no ideológica. De otra parte, otro sector de la jurisprudencia afirma que la falsedad ideológica puede punirse. En este sentido tenemos las SSTS 869/1997, de 13 de junio; 1/1997, de 28 de octubre (“Caso *Filesa*”) y 1647/1998, de 28 de enero. Los argumentos principales de esta segunda tesis se centran en cuestionar el concepto de autenticidad acogido por la posición contraria. Pues, en efecto, si se parte del criterio de que todo

---

<sup>213</sup> JAREÑO LEAL, Angeles. *Las falsedades ideológicas después del Código Penal de 1995: análisis de la jurisprudencia en Estafas y Falsedades (Análisis jurisprudencial)*. [Dir. Javier Boix Reig]. Madrid: IUSTEL. 2005. ISBN 84-96440-09-5, págs. 238, 239, 241 y 244.

documento cuyo autor aparente coincide con su autor real es auténtico, con independencia de que no responda a realidad alguna, es claro que el art. 390.1.2º no podría aplicarse a los supuestos de las facturas o contratos mercantiles falsos aun cuando el documento en su totalidad constituya una falacia. Ello puede generar consecuencias negativas para la seguridad del tráfico mercantil e incluso para el normal desarrollo de una convivencia organizada en un ámbito de confianza. Cabe sostener razonablemente que no puede considerarse como auténtico aquel documento que es incierto en su integridad, salvo en la firma, es decir, que ha sido deliberadamente inventado para acreditar una realidad jurídica totalmente inexistente. Conviene incidir, además, en que el concepto legal de documento incluye no sólo los que tengan eficacia probatoria, sino también aquellos que tengan cualquier otra “relevancia jurídica”. En igual sentido, ha de ponderarse la relevancia del principio de lesividad con respecto a falsedades documentales idóneas para ocasionar perjuicios a terceros. Y también que el hecho de que se despenalice una determinada modalidad de falsedad ideológica no quiere decir que se despenalicen las restantes. Por todo lo cual, se acaba concluyendo en el referido segundo grupo de resoluciones que sí resulta razonable incardinar en el art. 390.1.2º del CP aquellos supuestos en que la falsedad no se refiera exclusivamente a alteraciones de la verdad de algunos de los extremos consignados en el documento, sino al documento en sí mismo, en el sentido de que se confeccione deliberadamente con la finalidad de acreditar en el tráfico una relación o situación jurídica inexistente. A tenor de lo cual, debe considerarse delictiva la confección de un documento que recoja un acto inexistente, con relevancia jurídica para terceros e induciendo a error sobre su autenticidad (en sentido amplio). El Pleno no jurisdiccional de la Sala 2ª del TS de 26 de febrero de 1999 se pronunció a favor de esta segunda tesis, es decir, a favor de incriminar como falsedad ideológica la creación de documentos falsos en su contenido, al reflejar una operación inveraz por inexistente, aunque no concurrieran falsedades materiales en el documento emitido.

A partir de ese Pleno no jurisdiccional han abundado las sentencias en la línea en que en el art. 390.1.2º se contemplan las falsedades ideológicas: SSTS 817/1999, de 14-12;

1282/2000, de 25-9; 1649/2000, de 28-10; 1937/2001, de 26-10; 704/2002, de 22-4; 514/2002, de 29-5; 1302/2002, de 11-7; 1536/2002, de 26-9; 325/2004, de 11-3»<sup>214</sup>.

De todo lo expuesto se pueden hacer las siguientes conclusiones: en el supuesto de existencia de «negocio jurídico ficticio» como es el caso de emisión de facturas falsas, si realmente están suscritas por su emisor, se entiende que son «falsedades ideológicas atípicas», y por tanto, no existe lesión en la «función probatoria» del documento<sup>215</sup>.

Hasta este momento, hemos realizado un somero recorrido por algunos de los autores que han definido la tan difícil cuestión de elaborar un concepto tanto de falsedad material como ideológica, sin embargo, una de las más completas definiciones de falsificación de documentos, –y a la cual me adhiero– se encuentra recogida en el apartado II de la E. de M. del Proyecto<sup>216</sup> del CP de 1992, en el art. 377 en el que se define como falsificación «además de la simulación total o parcial del mismo (del documento) o de la realidad jurídica que refleja, toda actuación o intervención material o intelectual que incidiendo en su contenido, sentido o integridad, intencionadamente configure una situación jurídica que no se corresponda con la realidad o altere su relevancia o eficacia, o lo atribuya a persona u órgano que no hayan intervenido en su creación, contenido o firma».

También, la jurisprudencia se ha pronunciado sobre este tema, y a modo ilustrativo exponemos<sup>217</sup> la STS de 27 de junio 1991, en el F. de D. CUARTO, se define «la falsedad ideológica contenida en el art. 302.4 CP» como el supuesto de que «se falta a la

---

<sup>214</sup> Roj: STS 2614/2014 – ECLI:ES:TS:2014:2614. Id Cendoj: 28079120012014100487. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 1781/2013. Núm. de Resolución: 441/2014. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Manuel Marchena Gómez. Tipo de Resolución: Sentencia, de 05 junio 2014.

<sup>215</sup> JAREÑO LEAL, Angeles. *Las falsedades ideológicas después del Código Penal de 1995: análisis de la jurisprudencia en Estafas y Falsedades (Análisis jurisprudencial)*. Op. cit., pág. 245.

Un ejemplo de ello, lo constituye el caso *Filesa*, en el que podría ser objeto de discusión la falsedad ideológica atípica, si se hubiese tratado de «factura cierta» y algunas de sus partidas no se ajustasen a la realidad, es decir, «si la mendacidad versara sobre algún extremo concreto de un documento auténtico que responda a un negocio real».

<sup>216</sup> *Proyecto de Ley Orgánica del Código Penal*. Op. cit., págs. 165-166.

<sup>217</sup> En el mismo sentido VILLACAMPA ESTIARTE, Carolina. *La Falsedad Documental: análisis jurídico penal*. Barcelona: CEDEX. CENTRO DE ESTUDIO DE DERECHO, ECONOMÍA Y CIENCIAS SOCIALES, 1999, pág. 334.

El TS establece un concepto de falsedad material e ideológica, STS 26 abril 1983 (RJ 2307), STS 30 mayo 1986 (RJ 2905) y STS 15 marzo 1988 (RJ 2025).

verdad en la narración de los hechos como representación de la denominada falsedad ideológica o espiritual.

Por medio de ella, y ante el funcionario que corresponda (en este caso se trata de un expediente de apremio y embargo por débitos a la Hacienda), se vierten expresiones e ideas que no se corresponden con la realidad. Se da, en definitiva, un contenido al documento que es irreal porque se proyectan ideas (de ahí la denominación) manifiestamente falsas, con mutación sensible y notoria de la verdad respecto de elementos esenciales y trascendentales del documento y con también trascendencia sobre el acto o negocio jurídico que se documenta».

En la misma línea, la STS de 16 de octubre de 1991, que completa la definición en su F. de D. SEXTO, en el sentido de para que se dé «la existencia del delito tiene que pasar por la concurrencia, imprescindible, del dolo falsario lo que supone la conciencia y la voluntad de trastocar la realidad para convertir en veraz lo que no es. Consiste en la conciencia, como querer de la mente, para alterar la verdad, para lograr un cambio».

Esta jurisprudencia del TS, se ha basado –según la sentencia 19 de noviembre de 1986– en el «profuso casuismo de origen galo, que puede ser reconducido a dos fórmulas generales: alteración de un documento originariamente verdadero y creación (simulación) de un documento enteramente falso, formas las dos que admiten la falsedad material o de forma y la ideológica, o de contenido y que tienen el connotado común de inducir a error sobre la autenticidad del documento falsario», en base a esto, es necesario exponer este delito, en el Derecho Inglés, así, el delito de falsificación está preceptuado en el Forgery and Counterfeiting Act 1981<sup>218</sup> –y siguiendo la opinión de HERRING<sup>219</sup>–, el núcleo conceptual de los preceptos de la ley, en lo que se refiere al

---

<sup>218</sup> «S.1 A person is guilty of forgery if he makes a false instrument, with the intention that he or another shall use it to induce somebody to accept it as genuine.

S.2 It is an offence for a person to make a copy of an instrument which is, and which he knows or believes to be a false instrument, with the intention that he or another shall use it to induce somebody to accept it as a copy of a genuine instrument.

S.3 It is an offence for a person to use an instrument which is, and which he knows or believes to be false, with the intention of inducing somebody to accept it as genuine.

S.4 It is an offence for a person to use a copy of an instrument which is, and which he knows or believes to be a false instrument with the intention of inducing somebody to accept it as a copy of a genuine instrument».

<sup>219</sup> HERRING, J. *Criminal Law, Palgrave Macmillan Law Masters*. Fourth edition. Editor Marise Cremona, 2005.

elemento punitivo objeto de los mismos, es la elaboración y utilización que se hace de un «instrumento falso», aunque como instrumentos, debe incluirse, sellos, diskettes, billetes, y por supuesto, como es el caso que nos ocupa en este trabajo, los documentos. Se incluye en el tipo de falsedad, a quien redacta el documento falsamente, quien hace enmiendas en él, o bien cualquier tipo de inserción en el documento, en aquellos que se consideran auténticos, así como quien incluye la firma de otra persona en el mismo, hacer modificación de la fecha del documento en que fue escrito, y cualquier otra circunstancia en que fue escrito el documento. Así, en cuanto a la comisión de falsedad ideológica en un documento, se tiene que entender como incluido en el tipo, pues éste sólo establece la construcción de un instrumento falso, con independencia de especificar si la falsedad se comete en el contenido o en el continente del documento, por tanto, debemos entenderlo incluido en el mismo sentido que en el Derecho Español. También, en la descripción del tipo, se observa que la finalidad de la conducta comisiva se encuentra en la creación o alteración de un documento, debiendo ser éste, de una entidad importante que consiga crear el engaño suficiente, para que otra persona lo acepte, considerándolo auténtico o genuino. Por tanto, es un tipo que requiere la actividad dolosa por parte del sujeto activo, el cual está compuesto por dos elementos:

1º) Tener la intención de inducir a alguien a aceptar un instrumento como genuino.

2º) Inducir a alguien a hacer o no hacer un acto en perjuicio de alguna persona como resultado de aceptar el documento como genuino.

A pesar de que en el Reino Unido los delitos más frecuentes se realizan a través de medios de pago, como por ejemplo, los cheques y las tarjetas de crédito, no impide considerar incluido en el tipo, el causar otros perjuicios, así como por ejemplo, los relacionados con el empleo de la víctima.

En el desarrollo de este epígrafe, hemos comprobado fácilmente, que las definiciones que hemos reflejado en este apartado, de diversos autores que se han hecho eco, tanto del concepto de falsedad material como ideológica, desde la opinión vertida por GROIZARD<sup>220</sup>, –que consideraba el delito de falsedad como la alteración de la verdad

---

<sup>220</sup> GROIZARD Y GÓMEZ DE LA SERNA, A. *El Código Penal de 1870. Concordado y comentado. Op. cit.*, pág. 620.

pudiendo ser cometida de un modo material o no material, de esta manera–, «el que fabrica o crea una escritura o título falso, comete un delito del primer tipo y «el que en una escritura hace constar como cierto un hecho que sabe que es falso», es decir, que la conducta consiste en «hacer constar, a sabiendas, como verdaderos en ellos, hechos falsos, o como falsos, actos cuya verdad y certidumbre son conocidas», es decir que se falta de cualquier manera a la verdad de los hechos, ya sean aquellas ciertas o supuestas–, hasta nuestros días, se puede decir, que el concepto de falsedad en sus dos modalidades delictivas ha sufrido nula transformación, circunscribiendo el concepto de falsedad a la idea que siempre debe presidir el mismo, “la alteración o mutación de la verdad”, entendiéndose por tal, y siguiendo a CÓRDOBA RODA<sup>221</sup>, la discrepancia existente entre los hechos contenidos en el escrito y los que realmente debió reflejar, como el supuesto que el documento omita la inclusión de hechos, o cualquier dato que sea relevante y que debe ser incluido en el contenido del mismo.

El magistrado CONDE-PUMPIDO parte de una premisa: «para que exista falsedad quien ha de faltar a la verdad en la narración de los hechos es el emisor del documento y, como tal responsable de su veracidad. Sin embargo, la jurisprudencia, aunque ha admitido que el particular declarante no es el que responde de la veracidad del documento y, en principio, no tiene porqué venir obligado a ser veraz en sus manifestaciones, ha cualificado los supuestos en que las manifestaciones de voluntad tienen por sí mismas eficacia probatoria y son creadoras de situaciones o estados de derecho, por lo que el declarante responderá de falsedad si en su manifestación de voluntad se aparta de la verdad en un elemento esencial que forma parte de lo documentado»<sup>222</sup>. En contraposición a la falsedad ideológica se encontraría la material que se originaría en «los supuestos de manipulación física del documento», esta distinción entre ambas figuras, «no puede elevarse a una categoría general que permita encuadrar todas y cada una de las modalidades posibles de falsedad, y buena prueba de ello son las dificultades de la doctrina para ponerse de acuerdo acerca de qué números

---

<sup>221</sup> CÓRDOBA RODA, Juan y GARCÍA ARÁN, Mercedes (Dirs.), *et al. Comentarios al Código Penal. Parte Especial*. Tomo II. Madrid: MARCIAL PONS, 2004. ISBN 84-9768-170-3, pág. 1771.

<sup>222</sup> CONDE-PUMPIDO FERREIRO, Cándido. *Código Penal comentado: con concordancias y jurisprudencia*. (Dir. y autor); [L. Beneytez Merino..., *et al.*; Coord. P. Díaz Martínez]; tomo II, 2ª ed. Barcelona: BOSCH, 2004. ISBN 84-9790-034-0, pág. 1154.

del art. 390 acogen falsedades ideológicas, materiales o mixtas, lo que dependerá del criterio distintivo que se acoja»<sup>223</sup>.

Sin embargo y a modo de conclusión, y en nuestra opinión, aunque CONDE-PUMPIDO establece que no es posible categorizaciones generales, para poder encuadrar todas y cada una de las posibles conductas falsarias, si que entendemos que de un concepto general y previo se ha de utilizar un punto de origen, que posteriormente propiciará una mejor inclusión en la delimitación legal de la conducta, que no siempre es suficientemente independiente porque no está suficientemente definido por lo que el recurso a la jurisprudencia es irremediable para adecuar al tipo delictivo la conducta real, es por esto que desde nuestro punto de vista en el concepto de falsedad ideológica, debería entenderse la alteración que incide sobre cualquier extremo del contenido del documento, narrando en el mismo unos hechos que son distintos a la realidad jurídica que debe recoger en el mismo, lo que no implica que sean contradictorios con la misma, sin embargo, no debería entenderse la falsedad ideológica como algo distinto de la material, pues toda falsedad material lleva consigo la comisión de una falsedad ideológica, puesto que cualquier modificación del documento, implicará necesariamente, una alteración de la verdad que se narra en el propio documento. En consecuencia, la falsificación es la obra material del falsificador y la falsedad en documento, espiritual o ideológica, es la censura de la sociedad.

### **3. SIMULACIÓN: LA FALSEDAD IDEOLÓGICA EN LA VOLUNTAD MANIFESTADA**

La simulación contractual, en palabras de LACRUZ BERDEJO, tiene lugar, «cuando hay una divergencia entre lo que las partes contratantes declaran externamente y lo que quieren y se declaran entre ellas. Existe, por tanto, una desconexión entre una declaración externa y una declaración interna y secreta de las partes contratantes – también llamada contradecларación– que éstas desean que sea válida y eficaz entre ellas».

---

<sup>223</sup> CONDE-PUMPIDO TOURÓN, Cándido. *Las falsedades documentales: Perspectiva jurisprudencial. Manuales de formación continuada*. ISSN 1575-8735, núm. 4, 1999. (Ejemplar dedicado a: *Problemas específicos de la aplicación del Código penal*). ISBN 84-89324-99-9, (cfr. pág. 431), págs. 415-506.



Esta divergencia entre la declaración exteriorizada y la que se mantiene latente en la mente del contratante en el momento que se materializa es asimilable al concepto de falsedad ideológica del 390.1.4º del Código Penal.

«La dinámica de la simulación supone, por lo tanto, un acuerdo entre las partes contratantes que se disimula bajo la apariencia de otro. Esto significa que la simulación se estructura sobre estos tres elementos: una intención disimulada (que no se transparenta en la declaración), una intención simulatoria lograda mediante un compromiso de los interesados (acuerdo simulatorio) y una expresión simulada de una voluntad negocial que no existe en la realidad o que existe con un alcance distinto».

«La simulación puede conllevar la intención de aparentar que se concluye un contrato que no se quiere estipular, o también la intención de dar vida a una estipulación y manifestar, en cambio, que se celebra un contrato distinto. En el primer caso la declaración no encubre nada y el negocio es absolutamente aparente (*colorem habet, substantiam vero nullam*), por lo que se denomina simulación absoluta, en el segundo (llamado de simulación relativa) la declaración encubre un contrato distinto (*colorem habet, substantiam vero alteram*)».

«Nuestro Código Civil no contiene una ordenación genérica acerca de la simulación y sus efectos, habiéndose elaborado la teoría general de la misma jurisprudencialmente a través de la interpretación de los arts. 1261 y siguientes del Cc. En particular, tanto el Tribunal Supremo como la mayor parte de los autores sitúan en el art. 1276 el centro o clave de la regulación de la simulación en nuestro Derecho, entendiendo entonces la “expresión de una causa falsa” como declaración de voluntad correspondiente a determinada causa o tipo de contrato sin que, en realidad, se quieran los efectos propios de aquella causa contractual (por ejemplo, se simuló un contrato de compraventa sin querer, en realidad, el intercambio de cosa por precio); con la consecuencia de la nulidad (absoluta, radical) que el mismo artículo pronuncia. La última parte del precepto contemplaría la simulación relativa, al permitir que, una vez apartado el contrato

meramente aparente, se demuestre que, debajo de tal apariencia, había otro contrato, éste sí con causa verdadera y lícita».<sup>224</sup>

Para Castán Tobeñas «lo normal es que la declaración esté de acuerdo con la voluntad interna, ya que no es aquella otra cosa que un medio de expresión de ésta. más puede ocurrir que se manifieste una voluntad diferente de la real, ya inconscientemente, ya conscientemente (o sea, sabiéndolo el autor de la declaración)»<sup>225</sup>.

La discordancia entre declaración y voluntad se puede agrupar –según indica O’CALLAGHAN– se puede manifestar por error obstativo «desacuerdo inconsciente entre la voluntad y la declaración», con reserva mental «es la que el sujeto hace con la reserva de no querer lo declarado; implica un engaño; presupone que la otra parte contratante la ignora, pues si la conociera, o bien no emitiría su declaración para formar el consentimiento, o bien si la acepta sería un caso de simulación», y la «declaración *iocandi causa* que es la que se hace sin la voluntad de producir un negocio jurídico, no seriamente, sino por broma, jactancia, teatro, etc.»<sup>226</sup>.

La figura de simulación contractual no solamente tiene reflejo en el ámbito civil, ya que el tributario también la regula en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria<sup>227</sup>, la Hacienda Pública conoce que la figura se utiliza para defraudar a la misma, LASARTE, nos ofrece algunos ejemplos sobre la finalidad de la figura:

---

<sup>224</sup> LACRUZ BERDEJO, José Luis. *Elementos de derecho civil. II. Derecho de obligaciones*. Vol. I. *Parte general. Teoría General del Contrato*. 3ª ed. Barcelona: JOSÉ MARÍA BOSCH, 1994. ISBN 84-7698-302-6, págs. 417-419.

<sup>225</sup> CASTÁN TOBEÑAS, José. *Derecho civil español, común y foral*. Tomo I. Vol. 2. *Teoría de la relación jurídica. La persona y los derechos de la personalidad. Las cosas. Los hechos jurídicos*. Madrid: REUS, 2007. ISBN 978-84-290-1471-6, pág. 706 y ss.

<sup>226</sup> En el mismo sentido O’CALLAGHAN MUÑOZ, Xavier. *Compendio de derecho civil*. Tomo II. *Derecho de obligaciones*. 1ª ed. en esta editorial. Madrid: EDITORIAL UNIVERSITARIA RAMÓN ARECES, 2012. ISBN 978-84-9961-100-6, pág. 229.

En el mismo sentido Díez-PICAZO, Luis. *El contrato en general, la relación obligatoria*. 10ª ed. (Serie: Sistema de derecho civil; v. 2, t. 1). ISBN 978-84-309-5495-7 (v. 2.1), págs. 53 y ss.

<sup>227</sup> «Artículo 16. Simulación.

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.
2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.
3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente».

«disminuir falsamente el patrimonio del deudor, presentar ante Hacienda un negocio bajo la forma de otro a efectos de pagar menores impuestos, fines evidentemente ilícitos y contrarios al Ordenamiento jurídico en su conjunto»<sup>228</sup>. Es por esta causa y para una mayor agilización del proceso probatorio para imponer la sanción administrativa mediante la liquidación a los solos efectos de la Hacienda. Desde el punto de vista de CALVO VÉRGEZ «el legislador parece dar a entender que la Administración tributaria puede apreciar la existencia de simulación y practicar la liquidación correspondiente sin necesidad de ejercitar previamente ante los tribunales la acción para obtener de los mismos la correspondiente declaración de simulación.

Tanto la jurisprudencia contencioso-administrativa como la penal han constatado la existencia de diversas características configuradoras de la simulación a efectos fiscales. En primer lugar, constituye un vicio de la causa del negocio jurídico, produciéndose la apreciación del mismo en aquellos negocios con una finalidad exclusiva de elusión fiscal (desplazamientos patrimoniales puramente artificiales)<sup>229</sup>».

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de julio de 2015, nos ofrece un claro ejemplo de operaciones simuladas:

«Es cierto que las operaciones fueron realizadas tal y como se hicieron constar, fueron veraces y ciertas. Sin embargo esto no es óbice para que, en su conjunto, estemos ante un entramado negocial que pueda ser calificado como simulación, al menos parcialmente en cuanto a los vicios de la causa contractual. En los supuestos descritos, la causa objetiva no obedecía a una concreta operación de aplicación o reducción de capital, sino a facilitar la transmisión de las acciones a un tercero sin que se detectara o tuviera lugar el incremento de patrimonio en el socio primigenio. Un supuesto análogo al aquí enjuiciado en cuanto a la mecánica operativa, no en cuanto al régimen jurídico aplicable, se describía en la STS de 29 de octubre de 2012 (casación 3781/09, FJ 7º). En esa ocasión dijo el Tribunal Supremo después de que, tanto el Juzgado de lo Penal como la sentencia de esta Sala que resultó casada, descartaran la existencia de simulación ante la certeza y veracidad de las operaciones, que «todos estos hechos, apreciados en su

---

<sup>228</sup> LASARTE ÁLVAREZ, Carlos. *Principios de derecho civil. Parte general y derecho de la persona*. Vol. 1. Madrid: TRIVIUM, 1992- <1998>. ISBN 84-7855-859-4, pág. 456.

<sup>229</sup> CALVO VÉRGEZ, Juan. *La simulación en el derecho tributario: análisis de la reciente doctrina del Tribunal Supremo*, en *La Quincena Fiscal*. ISSN 1132-8576, Nº 14, 2011, (cfr. pág.1), págs. 107-116.

conjunto, nos lleva a la figura de la simulación que apreció la Inspección y confirma el TEAC, ya que el recurrente realizó una serie de negocios, que no respondían a la realidad típica que les justifica»<sup>230</sup>.

---

<sup>230</sup> Roj: SAN 3066/2015 - ECLI:ES:AN:2015:3066. Id Cendoj: 28079230042015100240. Órgano: Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso. Sede: Madrid Sección: 4. Nº de Recurso: 46/2013. Nº de Resolución: 83/2015. Procedimiento: Procedimiento Ordinario. Ponente: Miguel de los Santos Gandarillas Martos. Tipo de Resolución: Sentencia.

### III. EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO

#### 1. INTRODUCCIÓN

Una vez concretado el concepto de falsedad ideológica en contraposición a la material, que acabamos de exponer, se hace imprescindible en este momento, el análisis del bien jurídico que se vulnera cuando se cometen las distintas conductas falsarias. Éste previamente ha sido valorado por el Derecho Penal y –con LUZÓN PEÑA<sup>231</sup>– podemos definirlo como «todo bien o valor, de titularidad personal o colectiva, normativamente evaluado y estimado como digno, susceptible y necesitado de la máxima protección jurídica, representada por la conminación penal, que corresponde imponer al comportamiento lesivo del bien jurídico, de conformidad con la descripción típica»<sup>232</sup>, lo que significa, –como dice POLAINO NAVARRETE<sup>233</sup>– que «los concretos objetos de tutela de las normas constituyen el capital de bienes del Ordenamiento jurídico». Para llegar a la definición de bien jurídico, se hace necesario establecer el origen o génesis del mismo, para lo cual analizaremos el enfrentamiento de las principales posiciones doctrinales expuestas por LUZÓN PEÑA<sup>234</sup>.

En una primera posición, de carácter conservador y positivista, –emitida por *Binding*– dice que el bien jurídico, es todo aquel «objeto» que la «ley penal, considera digno de protección», lo que quiere decir que «el catálogo de bienes jurídicos se desprende de la

---

<sup>231</sup> LUZÓN PEÑA, Diego Manuel. *Enciclopedia Penal Básica. Op. cit.*, pág. 187.

<sup>232</sup> ROXIN, C. *Autoría y Dominio del Hecho en Derecho Penal*. 7ª ed. Madrid: MARCIAL PONS. EDICIONES JURÍDICAS Y SOCIALES, 2000, pág. 449.

En el mismo sentido, ROXIN, establece un «concepto metodológico», de bien jurídico, referido al «sentido y finalidad de preceptos penales concretos», una «abreviatura de la idea de fin». Una vez enunciada esta teoría, no es posible, «la realización de tipo sin lesión de bien jurídico, pues el legislador no va a promulgar ningún precepto penal con el que no persiga determinado efecto».

<sup>233</sup> POLAINO NAVARRETE, M. *El bien jurídico en el Derecho Penal*. Sevilla: PUBLICACIONES DE LA UNIVERSIDAD DE SEVILLA, 1974. (Anales de la Universidad Hispalense. Serie: Derecho, núm. 19), pág. 108.

<sup>234</sup> LUZÓN PEÑA, Diego Manuel. *Curso de Derecho Penal. Parte General*. Tomo I. Madrid: UNIVERSITAS, 1996, págs. 326 y 327.

ley» que lo define, siendo por tanto, creación del legislador<sup>235</sup>, por tanto, los «Códigos<sup>236</sup> penales no protegen intereses ahistóricos» ni aquellos «valores eternos» que estén «desvinculados de la estructura social de un lugar y un tiempo concretos»<sup>237</sup>. Frente a esta primera posición, se encuentra la segunda que es la expuesta por *Von Liszt*, que critica y reforma la emitida por *Binding*, y que considera que el «contenido del injusto es independiente de su correcta valoración<sup>238</sup> por el legislador», así, «la norma jurídica lo encuentra», pero no «lo crea»<sup>239</sup>. A estas teorías, se le han sumado otras de formulación más reciente, en primer lugar, las que consideran «bienes jurídicos a los derechos o intereses reconocidos constitucionalmente»<sup>240</sup> y que –según GÓNZALEZ RUS<sup>241</sup>– comprenderían:

- a) Los que directamente se reconocen a los ciudadanos en el mismo texto.
- b) Las incorporaciones al derecho vigente, de los derechos que se reconocen en convenciones internacionales, arts. 93 – 96 C.E. y el 10.2 C.E.
- c) Los tutelados sin hacer referencia personal, en sí mismos (salud pública, patrimonio artístico).
- d) Los que constitucionalmente se pueden considerar como “integrables”, “homologables” o “asimilables” dentro de aquéllos, un ejemplo de ello, son los

---

<sup>235</sup> BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, *et al. Lecciones de Derecho Penal. Parte General*. I. 2ª ed. Bilbao: LA LEY, 1999, pág. 6.

<sup>236</sup> MIR PUIG, Santiago. *Derecho Penal. Parte General*. 6ª ed. 1ª Reimpresión. Barcelona: REPERTOR Agosto 2003, pág. 163.

<sup>237</sup> MIR PUIG, Santiago. *Derecho Penal. Parte General*. 7ª ed. 1ª Reimpresión enero 2005. Barcelona: REPERTOR, 2004, pág. 167.

Esto es lo que nos lleva a que en el Derecho Penal se protege a la «sociedad», lo que no significa que se dispense protección «siempre por igual a todos los miembros de la sociedad con independencia de su posición en el sistema social correspondiente».

<sup>238</sup> A lo que añadiríamos que en el supuesto de ser reflejado, pues en caso contrario se ignoraría de forma total, sin que ello impida la existencia del mismo como derecho natural.

<sup>239</sup> Aquí se ve una clara posición iusnaturalista, es decir, el derecho existe con independencia de que sea reconocido por el derecho positivo o no.

<sup>240</sup> Todo esto implica que puede concederse la tutela de carácter penal a aquel «“bien” que no esté expresa o implícitamente contenido en el texto constitucional».

<sup>241</sup> GONZÁLEZ RUS, J. J. *Bien Jurídico y Constitución (Bases para una teoría)*. Madrid: JUAN MARCH, 1983. (Serie Universitaria). ISBN 84-7075-267-7, pág. 41.

denominados “delitos obstáculo”; que están «relacionados con un bien constitucional de manera tal que su lesión supone poner en peligro de manera necesaria e inequívocamente idónea éstos».

Sin embargo, en palabras de MIR PUIG<sup>242</sup> la existencia de un «bien jurídico» no significa que necesite «tutela penal», y que deba «convertirse en un *bien jurídico-penal*». Pues para que un bien jurídico se considerase como tal, deben concurrir en él dos condiciones:

«Suficiente *importancia social y necesidad de protección por el derecho penal*».

Respecto a la primera, implica que no se puede entender que la Constitución «imponga al Estado no sólo el deber de respetar los derechos fundamentales, sino también el de sancionar penalmente su vulneración»<sup>243</sup>. Esto hace suponer que se produce la «lesión de derechos del condenado», lo que exige «una ponderación de intereses» que no se ha resuelto de manera expresa en la Constitución, pues en el supuesto de ser reconocido «un determinado» bien, supondría que «sería evidentemente contrario al principio de proporcionalidad protegerlo penalmente de todo ataque», aunque fuese mínimo, sin que se requiriese «un mínimo de afectación del bien», y en cuanto a la segunda, para que ésta se produzca es necesario que «no existan otros medios de defensa menos lesivos», para garantizar su protección: como por ejemplo, la vía administrativa, o la civil.

Sin embargo, esta problemática, no impide –siguiendo a ROXIN<sup>244</sup>– «reconocer» que el único límite dado previamente al «legislador se encuentra en los principios de la Constitución».

También existen otras teorías, como la defendida por Callies y Mir –recogida por LUZÓN PEÑA–, que consideran los bienes jurídicos como «posibilidades de participación del individuo en los sistemas sociales» o la de Amelung, que defiende la «orientación funcionalista que los caracteriza como condiciones de funcionamiento del sistema

---

<sup>242</sup> MIR PUIG, S. *El Derecho Penal en el Estado Social y Democrático de Derecho*. 1ª ed. junio. Barcelona: ARIEL, 1994, págs. 159, 162, 163 y 166.

<sup>243</sup> Desde nuestro punto de vista ésta situación es contradictoria pues es como decir *a priori* que el Estado no va a tutelar ni proteger lo que el propio texto constitucional “dice” que va a “proteger”.

social», en cuanto a esta última teoría y respecto de nuestro tema de trabajo cabría decir, que en base a todo lo expuesto, el bien jurídico en las falsedades documentales, no encuentra su fundamento en las teorías positivistas, pues no todas aquellas conductas que se describen en los tipos, incluye la protección de un bien jurídico concreto, tampoco se encuentra en las teorías constitucionalistas, pues la Constitución sólo constituye el marco legal limitador, donde el legislador debe de acometer su labor normativa, sin embargo, la consideración de que el «documento actúe como medio de prueba» dio origen a nuevas *corrientes* denominadas –en palabras de GARCÍA CANTIZANO<sup>245</sup>– *funcionales u objetivas*, esta consideración «no significa, que lo que se constituye en bien protegido es su valor probatorio, sino más exactamente que éste se convierte en la *ratio legis* que impulsa al legislador a tipificar la falsedad documental», por tanto el «objeto» que debe ser «protegido estará al servicio de la satisfacción de esta función del documento», con lo que la «interpretación del tipo de injusto en la falsedad documental se realizará atendiendo, fundamentalmente, al carácter probatorio» del mismo.

En nuestra opinión de la totalidad de las teorías expuestas, la *funcional* es la que mejor se adapta a la consecución de un bien jurídico a proteger, ya que sin la existencia de un documento la comisión del delito deviene imposible.

## 2. FUNDAMENTO DEL BIEN JURÍDICO

En este apartado, intentaremos establecer una definición sobre el bien jurídico protegido, el cual da origen a la punición de estos delitos en los que la acción típica es la falsedad documental, tanto en documento público como privado. Para ello, debemos partir, de las necesidades que se crean en una sociedad, dentro del marco de un Estado Social y Democrático de Derecho, en el que se producen ataques a los diferentes valores

---

<sup>244</sup> ROXIN, C. *Derecho Penal. Parte General. Fundamentos. La estructura de la teoría del delito*. Tomo I. [Trad. Diego Manuel Luzón Peña, et al.]. Madrid: CIVITAS, 1997. ISBN 84-470-0960-2, págs. 55, 56 y 58.

<sup>245</sup> GARCÍA CANTIZANO, M<sup>a</sup> Carmen. *Falsedades Documentales*. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 1994. (Col. Tirant Monografías, vol. 25), pág. 119. ISBN 84-8002-141-1.



sociales; esto se traduce, –expone MORILLAS CUEVA<sup>246</sup>–, en la necesaria tutela «de la comunidad, mediante la protección de los bienes jurídicos», siendo ésta una «función básica del Derecho penal».

El bien jurídico, es primordial y necesario, y se establece de una forma patente, en opinión de BUSTOS RAMÍREZ<sup>247</sup>, «prescindir de él es poner el ordenamiento jurídico en las nubes, fuera del alcance del pueblo, dejar entregado el ordenamiento jurídico a la arbitrariedad, pues no se podían conocer sus razones, y también dejar entregado al legislador a la arbitrariedad, pues no sabría cómo fundar las leyes».

Pero a pesar de que sin la existencia del bien jurídico objeto de protección, sería impensable el castigo punitivo de unas determinadas acciones, esto no significa que la evolución de su concepto hubiese sido invariable, a diferencia de lo que efectivamente ha ocurrido en el Derecho español, según GARCÍA CANTIZANO<sup>248</sup>, en la definición de la conducta típica, que ésta se ha mantenido, en nuestra opinión, con variaciones insustanciales, desde que se produjo la primera codificación de 1822.

Por tanto, como continúa explicando GARCÍA CANTIZANO, el cambio producido en la evolución del concepto se ha producido de forma análoga y en función de los «cambios sociales», sobreponiendo el «*derecho a la verdad*», en una acepción más próxima al misticismo que al derecho, se adopta un concepto «no exento de una naturaleza abstracta», pero como está vestido de un «*ropaje jurídico*», es lo que sirve de «fundamento» al propio Estado «para garantizar la integridad y autenticidad de todos aquellos objetos y signos, cuya existencia, funcionamiento y eficacia en el tráfico jurídico dependen directamente de él», como fuente de creación del Derecho. Configurándose este concepto como el de la «*fe pública*», la cual se interpretó, en un principio, «como especial cualidad concedida por el Estado a ciertos objetos y signos»,

---

<sup>246</sup> MORILLAS CUEVA, Lorenzo. *Notas Sobre la Función del Derecho Penal en el Estado Democrático y de Derecho. Estudios Penales en Memoria del Profesor Agustín Fernández-Albor*. Santiago de Compostela: INSTITUTO DE CRIMINOLOGÍA Y SEMINARIO DE DERECHO PENAL. SERVICIO DE PUBLICACIONES DE LA UNIVERSIDAD DE SANTIAGO DE COMPOSTELA, 1989. ISBN 84-7191-543-X, pág. 520.

<sup>247</sup> BUSTOS RAMÍREZ, J. *Control social y sistema penal. Política Criminal e Injusto*. Barcelona: PROMOCIONES PUBLICACIONES UNIVERSITARIAS, 1987. (Col. El Sistema Penal). ISBN 84-7665-169-4, pág. 175.

<sup>248</sup> GARCÍA CANTIZANO, M<sup>a</sup> Carmen. *Falsedades Documentales. (En el Código Penal de 1995)*. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 1997. (Col. Los Delitos. Vol. 4). ISBN 84-8002-473-9, págs. 23 y 24.

posteriormente se identificó «con la confianza general del público depositada en la apariencia de autenticidad y veracidad de dichos instrumentos». Este cambio obedece a una concepción más utilitarista, del significado del bien jurídico, sobre todo porque el tráfico económico originaría la existencia de relaciones jurídicas las cuales haría necesario pruebas que pusiesen de manifiesto la existencia de las mismas y el instrumento considerado idóneo para probar la existencia y alcance de los derechos y obligaciones que se contraigan entre las partes y que por supuesto, tenga efectos frente a terceros, es el documento. Por tanto detrás de que se incremine la falsedad en documentos, debe encontrarse en el contenido objeto de protección la «*seguridad y fiabilidad del tráfico jurídico*».

### **3. EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO EN LOS DOCUMENTOS PÚBLICOS, OFICIALES Y MERCANTILES**

Opina MUÑOZ CONDE<sup>249</sup>, que el bien jurídico protegido en este tipo de delitos falsarios, es la *fe pública*, pues sin ésta «no podría desarrollarse el tráfico jurídico», y RODRÍGUEZ RAMOS<sup>250</sup>, considera que el bien jurídico protegido<sup>251</sup>, es «la seguridad del tráfico jurídico, con especial incidencia en los medios probatorios, si se prefiere, la fe y confianza de los ciudadanos y de las instituciones en que se puede actuar jurídicamente fundándose en la adecuación de los documentos a la realidad, crédito que merecen los documentos en las relaciones sociales y en la convivencia organizada», y solamente lo considera como un ataque a la fe pública, cuando se produce la «creación, o manipulación ilegítimas de los documentos, aparentando una realidad inexistente»; y QUERALT JIMÉNEZ<sup>252</sup>, entiende que la protección en los delitos de falsedades, se circunscribe a «la confianza social de ciertas relaciones, es decir, *asegurar la correspondencia entre la realidad y los símbolos que la representan a fin de permitir la*

---

<sup>249</sup> MUÑOZ CONDE, Francisco. *Derecho Penal. Parte Especial*. Decimoquinta ed. [Revisada y Puesta al día]. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 2004, pág. 704.

<sup>250</sup> RODRÍGUEZ RAMOS, Luis. *Código Penal. Comentado y con Jurisprudencia*. Madrid: LA LEY, 2005, pág. 758.

<sup>251</sup> ORTS BERENGUER, Enrique. *Compendio de Derecho Penal. Parte Especial*. Op. cit., pág. 80.

<sup>252</sup> QUERALT JIMÉNEZ, J. J. *Derecho Penal Español. Parte Especial*. 3ª ed. conforme al Código Penal de 1995. *Delitos contra los intereses individuales y colectivos*. Op. cit., pág. 500.

*fluidez en el tráfico jurídico*, cuando estos símbolos son fundamentales para la estabilidad de una relación determinada; así, la certeza de una declaración documental, la identidad de una persona o la categoría profesional de alguien que dice ser médico». Sin embargo, como sigue exponiendo MUÑOZ CONDE<sup>253</sup>, no se trata que la protección se circunscriba a una verdad de carácter absoluto, sino la «apariencia de verdad», generando por tanto, la «seguridad en el tráfico jurídico fiduciario», la «acción falsaria», debe incidir sobre todo en que su destino sea «entrar en el tráfico jurídico». Todo ello, significa que la actividad delictiva debe gozar de una relevancia importante, es decir, –siguiendo los ejemplos aportados por MUÑOZ CONDE–, sería irrelevante penalmente «el que alguien falsifique la firma de un personaje ilustre, o una moneda, con fines exclusivamente coleccionistas, a modo de juego, o si la falsedad no está destinada a entrar en el tráfico jurídico fiduciario, sino a engañar concretamente a una persona, p. ej. a un coleccionista de firmas de personajes famosos», por tanto, si el delito se presenta en su estado puro, es decir, sin que atacase a otros *bienes jurídicos protegidos*, estaríamos ante una falsedad totalmente inocua, así en opinión de RODRÍGUEZ RAMOS<sup>254</sup> deben considerarse atípicas «las falsedades llamadas *superfluas o inútiles, inocuas y burdas*», en base a «la irrelevancia de la alteración de la verdad (carácter accesorio y no esencial), bien en la imposibilidad de confundir el documento falso o falsificado con el verdadero, bien por no afectar a tercero, en este caso denominadas *falsedades domésticas*». Un ejemplo de ello, lo podemos encontrar en la Sentencia 2017/2001, de 2 de noviembre y en la STS, de 27 de abril de 1995<sup>255</sup>.

Asimismo la STS de 13 de julio de 2010 declara:

«Esta Sala tiene declarado que no se comete el delito de falsificación documental “cuando, no obstante concurrir el elemento objetivo típico, se aprecie

---

<sup>253</sup> MUÑOZ CONDE, Francisco. *Derecho Penal. Parte Especial. Decimoquinta ed.* 2004, págs. 704 y 705.

<sup>254</sup> RODRÍGUEZ RAMOS, Luis. *Código Penal. Comentado y con Jurisprudencia. Op. cit.*, pág. 759.

En el mismo sentido QUERALT JIMÉNEZ, J. J. *Derecho Penal Español. Parte Especial.* 1ª ed. Barcelona: ATELIER. 2002, pág. 423.

<sup>255</sup> «No es suficiente el que la conducta falsaria encaje formalmente en alguna de las variantes típicas: hay que exigir una antijuridicidad material, consistente en que el dato alterado alcance suficiente entidad como para causar daño o poner en peligro la seguridad jurídica en el ámbito en que el documento, por su naturaleza y características, está destinado a proyectarse», es decir, no habrá delito cuando los intereses que protege la tipificación de la falsedad (la confianza de la sociedad en el valor probatorio de los documentos) no haya sufrido riesgo alguno». En el mismo sentido (SS 27 mayo 1988, 22 diciembre 1989, 22 abril y 22 mayo 1994.)

en la conducta del agente una finalidad que resulte ser inocua o de nula potencialidad lesiva”».

La importancia de la fe pública y del documento se hace patente en el tipo del injusto cuando es cometido por funcionarios públicos, según expone QUINTERO OLIVARES<sup>256</sup>, en el ejercicio de sus funciones, pues existen determinados datos documentales que puede que creen «prueba inmediata y “*erga omnes*”». Así, y siguiendo el mismo ejemplo expuesto por el autor que hemos referenciado, si tomásemos en consideración un órgano que gozase de fe pública, como pudiese ser en este caso, un fedatario público, y «que, aun no siendo el objeto principal del negocio, hace constar, a conciencia de ser falso, un nombre, una filiación y una profesión que en ningún caso corresponden a una de las partes, podría incurrir en delito de falsedad aun cuando el documento, en orden a su fuerza probatoria del contrato no resultara afectado», lo que supone que la tipicidad de ciertas conductas, que en ningún momento se deben entender como penalmente irrelevantes «en orden a una concreta prueba futura, pero sí para lo que inmediatamente suponen o prueban».

En base a este ejemplo se hace necesario examinar aunque de forma somera el contenido de la denominada fe pública, y que según GARCÍA CANTIZANO<sup>257</sup> clasifica la doctrina en dos corrientes totalmente diferenciadas.

En la primera se concibe la fe pública como el «ejercicio de una potestad estatal». Un buen ejemplo de ello lo podemos encontrar en la LECivil, en el art. 317<sup>258</sup> en relación

---

<sup>256</sup> QUINTERO OLIVARES, Gonzalo. *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal. Op. cit.*, pág. 1508.

<sup>257</sup> GARCÍA CANTIZANO, M<sup>a</sup> Carmen. *Falsedades Documentales. (En el Código Penal de 1995). Op. cit.*, pág. 28.

<sup>258</sup> «A efectos de prueba en el proceso, se consideran documentos públicos:

*1º Las resoluciones y diligencias de actuaciones judiciales de toda especie y los testimonios de las mismas expidan los Secretarios Judiciales.*

*2º Los autorizados por notario con arreglo a derecho.*

*3º Los intervenidos por Corredores de Comercio Colegiados y las certificaciones de las operaciones en que hubiesen intervenido, expedidas por ellos con referencia al Libro Registro que deben llevar conforme a Derecho.*

*4º Las certificaciones que expidan los Registradores de la Propiedad y Mercantiles de los asientos registrales.*

*5º Los expedidos por funcionarios públicos legalmente facultados para dar fe en lo que se refiere al ejercicio de sus funciones.*

con el 319<sup>259</sup>, en el primero se preceptúa las clases de documentos que se deben considerar como públicos, haciendo mención expresa a los expedidos por notarios, registradores, funcionarios públicos, y demás organismos, sin que este extremo sea expresamente preceptuado en el mencionado artículo, deben considerarse revestidos de fe pública, pues que dicho extremo es así, queda preceptuado en el segundo de los artículos que hemos mencionado, pues a nivel probatorio goza de plena eficacia los documentos expedidos por los órganos mencionados en la LECivil. Estos artículos, siguen con gran coherencia, la definición, ofrecida en el CCivil, en su art. 1216<sup>260</sup>, referente, a los documentos públicos, así como su consideración como medio de prueba, en su art. 1218<sup>261</sup> del mismo cuerpo legal.

En la segunda, concurre una dualidad de acepciones conceptuales y por tanto, de significados, en el momento de definir la fe pública, según recoge CASAS BARQUERO<sup>262</sup>, la primera acepción y en el ámbito objetivo consiste en «la eficacia atribuida por la ley a algunos documentos, en orden a la prueba del contenido de éstos y de la producción de determinadas consecuencias jurídicas. Se limita así el ámbito de la confianza protegida por la ley penal a aquella que cae sobre determinados objetos, a los cuales el Estado les concede un carácter de hecho o legal, en cuya virtud todos los ciudadanos están obligados a creer en ellos, por la fuerza otorgada por la ley a algunos documentos de probar, más o menos plenamente, su contenido, no obstante producir determinadas consecuencias jurídicas», y la segunda acepción de tipo subjetivo, lo define como una «especial posición psicológica de la comunidad, que hace atribuir genuinidad y veracidad a determinados documentos relevantes para la vida social».

---

6º Los que, con referencia a archivos y registros de órganos del Estado, de las Administraciones públicas o de otras entidades de Derecho público, sean expedidos por funcionarios facultados para dar fe de disposiciones y actuaciones de aquellos órganos, administraciones o entidades».

<sup>259</sup> 1. «... los documentos públicos comprendidos en los números 1 a 6 del art. 317 harán prueba plena del hecho, acto o estado de cosas que documenten, de la fecha en que se produce esa documentación y de la identidad de los fedatarios y demás personas que, en su caso, intervengan en ella».

<sup>260</sup> «Son documentos públicos los autorizados por un Notario o empleado público competente, con las solemnidades requeridas por la ley».

<sup>261</sup> «Los documentos públicos hacen prueba, aún contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste. También harán prueba contra los contratantes y sus causahabientes, en cuanto a las declaraciones que en ellos hubiesen hecho los primeros».

<sup>262</sup> CASAS BARQUERO, E. *El Delito de Falsedad en Documento Privado*. Op. cit., págs. 61 y 62.

Sin embargo, el atribuir el carácter de genuino y veraz a ciertos documentos, significa que no podemos considerar irrelevante su procedencia, así, la mayor o menor credibilidad de los mismos, debemos fijarla en el origen y procedencia de los mismos, es decir, escindiendo los documentos en públicos y privados, así es como lo cree CARRARA en su concepción estatal recogida por BOLDOVA PASAMAR<sup>263</sup>, divide los «delitos en *naturales* y *sociales*, llevando a los primeros los delitos contra los bienes jurídicos individuales y a los segundos los delitos contra bienes jurídicos colectivos»<sup>264</sup>, lesionando en el documento de carácter público, la fe pública y en los privados, «el derecho a la propiedad privada», sin que existiese la «conurrencia de un daño inmediato universal». Sin embargo, aunque en los delitos de falsedad cometida tanto en documento público como privado, es de carácter instrumental, puesto que el fin mediato de las mismas es conseguir la lesión de la propiedad de carácter privado, en el primero, se está utilizando un «medio que da fe respecto a todos». Por tanto, el bien jurídico es de carácter colectivo, puesto que se lesionan los intereses comunes de todos los ciudadanos, con ello, «prevalece la lesión del medio sobre la lesión del fin», sin embargo, en los documentos privados, la cuestión es distinta, los intereses son distintos pues cualquier alteración que se produzca en el mencionado documento, el interés ya, en este caso no es de carácter colectivo, sino individual, y sólo entre las partes, como magníficamente describe el art. 1091<sup>265</sup> del CCivil, el carácter invariable del documento, queda puesto de manifiesto en la STS 1078/1996 (Sala de lo Civil) de 16 diciembre 1996, [RJ 1996\8980], «los pactos a que las partes llegaron, deben cumplirse en su tenor literal, y no pueden ser complementados o variados por decisión judicial», siendo la trascendencia frente a terceros nula, excepto, como cree GARCÍA

---

<sup>263</sup> BOLDOVA PASAMAR, Miguel Ángel. *Estudio del bien jurídico protegido en las falsedades documentales*. Op. cit., págs. 41-43.

<sup>264</sup> HEFENDEHL, Roland. ¿Debe ocuparse el derecho Penal de riesgos futuros?: Bienes jurídicos colectivos y delitos de peligro abstracto en Revista electrónica de ciencia penal y criminología. ISSN-e 1695-0194, núm. 4, 2002, (cfr. pág. 4), págs. 1-13, y en Anales de derecho. ISSN 1989-5992, núm. 19, 2001, (cfr. pág. 150), págs. 147-158.

«Todo bien jurídico colectivo se caracteriza por poder ser disfrutado por cada miembro de la sociedad, por ello no es posible relacionarlo en todo o en parte a un único sector de la misma. De la seguridad en el tráfico monetario, así como de la seguridad interior del Estado se beneficia cada ciudadano en igual medida».

<sup>265</sup> «Las obligaciones que nacen de los contratos tienen fuerza de ley entre las partes contratantes y deben cumplirse al tenor de los mismos».

CANTIZANO<sup>266</sup>, cuando el documento se introduce en el «tráfico jurídico», excede de la expectación creada en las partes implicadas en la creación del documento «en obtener un medio de prueba», así, por lo que, «frente a los demás sujetos ajenos a la relación jurídica» que se ha plasmado en el documento, se impone «la necesidad de *preservar* la seguridad del tráfico jurídico» y en cuanto al bien jurídico protegido –aclara JACKOBS– es «la parte de la “humanidad” estructurada de forma jurídica»<sup>267</sup>. Sin embargo, en opinión de Manzini, recogida por BOLDOVA PASAMAR<sup>268</sup>, opina en sentido contrario que Carrara, puesto que entiende que la «fe pública documental» afecta a todos los documentos, tanto públicos como privados, «en cuanto fijan, materializan, perpetúan manifestaciones o declaraciones de voluntad o testificaciones sobre la verdad jurídicamente relevantes». Por tanto el documento ha reflejado la idea surgida en el intelecto del autor, constituyendo de este modo el documento «prueba que es objetiva, duradera e inmutable», siendo por tanto merecedor de «fe pública», por tanto, este autor, entiende que la credibilidad de todo tipo de documentos se encuentra en el «*público*» mismo, no siendo en ningún caso, la «función pública la que imprime en los documentos la fe pública». Por lo tanto «la fe pública aparece pues como un sentimiento de confianza recíproca que resulta indispensable para la instauración de cualquier convivencia ordenada, con lo que parece evidente que deba ser un bien jurídico protegido de carácter social o colectivo, cuyo titular, mejor que el Estado, sea la sociedad».

A la luz de estas afirmaciones, BOLDOVA PASAMAR, echa por tierra la opinión mantenida por Carrara pues, entiende que este autor pasó por alto el concepto de fe y el de coacción, pues ambos son contradictorios, ya que si las leyes civiles permiten que sea posible la existencia de una coacción, en la ley penal al considerarse la fe pública un bien protegido, esto hace imposible que se considere, como una obligación impuesta. En nuestra opinión, a pesar de no considerarse la fe pública como una obligación impuesta, el que un órgano de carácter público expida un documento de tal naturaleza, implica que

---

<sup>266</sup> GARCÍA CANTIZANO, M<sup>a</sup> Carmen. *Falsedades Documentales. (En el Código Penal de 1995)*. Op. cit., pág. 33.

<sup>267</sup> JAKOBS, Günther. *Falsedad documental: revisión de un delito de engaño*. [Tít. orig. *Urkundenfälschung. Revision eines Täuschungsdelikts*. Trad. Jacobo López Barja de Quiroga y Luis Carlos Rey Sanfiz]. Madrid: MARCIAL PONS. ISBN 978-84-9768-802-4, pág. 22.

el contenido del mencionado documento goza de veracidad en la narración de los hechos contenidos en el mismo. A pesar de ello, la ley penal en ningún momento define lo que debe entenderse como fe pública en el ámbito penal, por tanto, en ausencia de concepto alguno, debemos conceptualarlo dentro del ámbito civil.

Partiendo de estas definiciones<sup>269</sup>, podemos decir, que el contenido de la fe pública es el siguiente:

«a) Autenticar (es decir, autorizar o legalizar) con la presencia del fedatario actos y acuerdos ajustados a un rito o formulismo legalmente previsto.

b) Formalizar (labor creadora, redactándose unos documentos, que, por autorizarlos el fedatario que los ha redactado, adquieren carácter de públicos y auténticos).

c) Certificar (*de certum facere*). Ha sido definida la certificación por MIGUEL MONTORO PUERTO como “documento en el que bajo la fe y palabra de la persona que la autoriza con su firma, se hace constar un hecho, acto o cualidad, a fin de que pueda surtir los correspondientes efectos jurídicos.

Es una función de la fe pública derivativa en cuanto se acredita un hecho ya producido o el contenido de otro documento preexistente».

En la actualidad, existen tres clases de fe pública<sup>270</sup> la *judicial*, la *notarial* y la *registral*, con la primera se «garantiza la veracidad en el proceso y la tutela judicial efectiva», con la segunda, «supone o conlleva una presunción de veracidad y exactitud en cuanto a los hechos y declaraciones extrajudiciales recogidas por el Notario, por su actuación, recibe unos derechos determinados por arancel» y con la tercera se hace «publicidad jurídica de los actos y contratos y otras relaciones de derecho, en cuanto afectan al dominio y

---

<sup>268</sup> BOLDOVA PASAMAR, Miguel Ángel. *Estudio del bien jurídico protegido en las falsedades documentales*. Op. cit., págs. 49 a 51.

<sup>269</sup> *Diccionario Jurídico Espasa*. Madrid: ESPASA CALPE, 2005; entrada: /fe pública local/ (D.A.L.) Concepto y Alcance, pág. 689.

<sup>270</sup> FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, J. M. *Diccionario Jurídico*. Op. cit.; entrada: /fe pública judicial/, pág. 367; entrada: /notario/, pág. 533; entrada: /registro de la propiedad/, pág. 690.

RIBÓ DURÁN, Luis. *Diccionario de Derecho*. Op. cit. Tomo II; entrada: /principio de fe pública/, pág. 1095.



demás derechos reales sobre bienes inmuebles, logrando dar mayor seguridad al tráfico jurídico inmobiliario», y sus inscripciones gozan por tanto de la «presunción de exactitud registral».

#### **4. LA FE PÚBLICA: DIFERENTES CONCEPCIONES**

Etimológicamente la palabra *fe* siguiendo a la Real Academia Española significa según la acepción quinta de la palabra «creencia que se da a algo por la autoridad de quien lo dice o por la fama pública»; la palabra *pública* significa según la primera acepción «Notorio, patente, manifiesto, visto o sabido por todos», y unidas ambas definiciones, se establecería una conjunta para elaborar la definición que se otorga a la fe pública en la primera acepción de la palabra: «Autoridad legítima atribuida a notarios, escribanos, agentes de cambio y bolsa, cónsules y secretarios de juzgados, tribunales y otros institutos oficiales, para que los documentos que autorizan en debida forma sean considerados como auténticos y lo contenido en ellos sea tenido por verdadero mientras no se haga prueba en contrario».

Sin embargo, la autora CALLE establece que el concepto de fe pública como «bien jurídico protegido por las falsedades ha sido concebido con anterioridad bajo dos acepciones que inicialmente son distintas, si bien posteriormente se muestran complementarios». La primera, «objetiva», en la que la fe está en los «sujetos como fenómeno derivante, o en virtud de la prescripción o del mandato de la autoridad que la impone, en cuya virtud aquellos están obligados a creer en la certeza de los documentos». La segunda, «la concepción psicológica o subjetiva» es «entendida como la fe o el crédito que el público considera inherente en los documentos, independientemente de cualquier especial garantía de los mismos en tanto en ellos se trata de hacer permanente y duraderas las manifestaciones o declaraciones de voluntad jurídicamente relevante»<sup>271</sup>.

---

<sup>271</sup> CALLE RODRÍGUEZ, M<sup>a</sup> Victoria. *Falsedades documentales no punibles*. Op. cit., pág. 67.

## 5. LA SEGURIDAD EN EL TRÁFICO JURÍDICO: LA TIPOLOGÍA

En el tráfico jurídico, la característica que preside las concomitancias de la sociedad es la «seguridad y la fiabilidad», –como expone CALLE– «que pasan a identificarse con el contenido del interés cuya protección se pretende mediante la incriminación de la falsedad documental»<sup>272</sup>.

«La seguridad al tráfico jurídico como elemento de certeza, firmeza y consistencia, será valor preferente en el seno de las relaciones jurídicas intersubjetivas en la medida en que los actos que crean, modifican o extinguen estas últimas están adornadas de caracteres auténticos».

La seguridad jurídica –según opinión de López Burniol recogida por CALLE– puede ser *estática* cuando deriva de «la protección de los derechos subjetivos atendiendo a un “título” o “titularidad” (motivación “objetiva”)» y *dinámica* cuando opera «la protección de las situaciones producidas sobre la base de la confianza suscitada por la apariencia ostensible y razonablemente fiable (motivación “subjetiva”)»<sup>273</sup>.

## 6. EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO EN LOS DOCUMENTOS PRIVADOS EN CONTRAPOSICIÓN A LOS PÚBLICOS

El medio utilizado por los mencionados órganos públicos, para que la fe pública se convierta en una realidad efectiva, es el documento, cuya definición, proporciona el art. 26 CP en el que se considera documento a «todo soporte material que exprese o incorpore datos, hechos o narraciones con eficacia probatoria o cualquier otro tipo de relevancia jurídica».

---

<sup>272</sup> Roj: STS 4095/1992 – ECLI:ES:TS:1992:4095. Id Cendoj: 28079120011992109155. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 2796/1990. Núm. de Resolución: No figura. Procedimiento: Recurso de Casación. Ponente: Joaquín Delgado García. Tipo de Resolución: Sentencia, de 22 mayo 1992.

Esta resolución en el F. de D. OCHO, recoge que la seguridad en el tráfico jurídico es el bien jurídico protegido de las falsedades documentales ideológicas.

<sup>273</sup> CALLE RODRÍGUEZ, M<sup>a</sup> Victoria. *Falsedades documentales no punibles*. Op. cit., págs. 70 y 71.

En cuanto a la consideración como bien jurídico de la institución del documento, supone, según expone GARCÍA CANTIZANO<sup>274</sup>, que tanto la función de garantía y de perpetuación jueguen un «papel decisivo», puesto que la garantía «frente a terceros supone la declaración documental o la perpetuación de ésta, con carácter duradero», así como la función del documento que como medio de prueba consigue «la perpetuación de su contenido y la indicación de su autor».

Así, en opinión de la autora, en la definición del bien jurídico en este tipo de delitos, debe de atender a la triple función, que desempeña el documento, siendo «la causa que provoca que el público confíe en su uso como en el instrumento más eficaz donde adquiera constancia cualquier relación».

La definición de bien jurídico realizada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, es bastante reducida en cuanto a su número, y en las contadas ocasiones en que se pronuncia, lo hace de forma no sistematizada y sin recurrir a las concepciones mantenidas por la mayoría de los autores doctrinales.

Entre las sentencias enumeradas por VILLACAMPA ESTIARTE<sup>275</sup>, se observa que existe una permanente discrepancia entre ellas. Así, la STS del 27 de mayo de 1988 (RJ 4098) “el ataque a la fe pública o a la confianza de la sociedad en el valor probatorio de los documentos”, la STS 26 noviembre 1990 (RJ 9162) “la protección a la fe pública, para la no alteración a los medios probatorios”, lo que supone un atentado al tráfico jurídico “cuya autenticidad o veracidad constituye la razón de la incriminación en estos delitos”. En las SS de 22 de diciembre de 1989 y 13 de diciembre de 1990 lo que se protege en los delitos de falsedad es la *capacidad de prueba* de una serie de instrumentos como son los documentos y otros objetos perceptibles por los sentidos y en la de 24 de junio de 1997, establece como bien jurídico la funcionalidad de los documentos.

Por tanto, el Tribunal reconoce en unas ocasiones expresamente que se lesiona la fe pública, y en otras, se traiciona la confianza que la sociedad tiene «depositada en el valor probatorio o en la autenticidad de los documentos que circulan en el tráfico del derecho, oficial, público o mercantil».

---

<sup>274</sup> GARCÍA CANTIZANO, M<sup>a</sup> Carmen. *Falsedades Documentales. (En el Código Penal de 1995)*, Op. cit., págs. 41 y 43.

<sup>275</sup> VILLACAMPA ESTIARTE, Carolina. *La Falsedad Documental: análisis jurídico penal*. Op. cit., pág. 79.

En consecuencia, la Sentencia de 05 de junio de 2014 significa «estos delitos tutelan la propia funcionalidad social del documento, que va más allá de su consideración procesal como medio de prueba, resultando relevante para el cumplimiento de esta función la fiabilidad de su objeto y no solamente la de su autoría»<sup>276</sup>.

En conclusión, el bien jurídico protegido, en las falsedades documentales, habría que escindirlo dependiendo de, si el documento fuese de naturaleza pública o privada, así en el primero debería considerarse la fe pública, puesto que el bien jurídico consistente en la funcionalidad del documento debe entenderse subsumido dentro del bien jurídico fe pública, pues en los documentos emitidos por un órgano público goza de absoluta veracidad y de la absoluta confianza de la sociedad en las funciones públicas, sin embargo en los documentos privados, constituiría el bien jurídico la funcionalidad del documento, puesto que la función esencial del documento consiste en constituir un medio de prueba perdurable en el tiempo. Muestra de la diferente relevancia del bien jurídico protegido en los documentos públicos y privados, lo encontramos en el propio Código Penal en el art. 390<sup>277</sup>, destinado a la punición del delito de falsificación de documentos, en los que atribuye una mayor pena a los delitos de falsificación cometidos por autoridad o funcionario público, que a las falsificaciones cometidas por un particular en un documento público o de carácter oficial, recogida en el art. 392<sup>278</sup>, y dedicando una pena ínfima a los documentos falsificados por un particular en un documento de carácter privado, art. 395<sup>279</sup>. Por tanto la diferencia punitiva, estriba en la consideración como bien jurídico, en la falsificación de documentos públicos, la fe pública, es decir que dichos documentos emitidos por autoridad pública, implica presunción de veracidad, piénsese, por ejemplo, si se produce la falsificación del

---

<sup>276</sup> Roj: STS 2614/2014 – ECLI:ES:TS:2014:2614. Id Cendoj: 28079120012014100487. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 1781/2013. Núm. de Resolución: 441/2014. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Manuel Marchena Gómez. Tipo de Resolución: Sentencia, de 05 junio 2014.

<sup>277</sup> «1. Será castigado con las penas de prisión de tres a seis años, multa de seis a veinticuatro meses e inhabilitación especial por tiempo de dos a seis años, la autoridad o funcionario público que, en el ejercicio de sus funciones, cometa falsedad».

<sup>278</sup> «El particular que cometiere en documento público, oficial o mercantil, alguna de las falsedades descritas en los tres primeros números del apartado 1 del art. 390, será castigado con las penas de prisión de seis meses a tres años y multa de seis a doce meses».

documento, de manera ideológica, implicaría la certificación de unos hechos que son falsos pero gozan, en principio, de la presunción de veracidad y son por ello tomados como ciertos.

Por lo que ni doctrina ni jurisprudencia a criterio de ARMENTEROS «se han puesto de acuerdo en la elaboración de un concepto unitario de bien jurídico protegido en los delitos de falsedad documental. Esto demuestra la complejidad del tema, no siendo de ayuda, sino al contrario, la sistematización de ilícitos penales que se efectúa en nuestro Código penal, agrupando conductas dispares que afectan a diferentes bienes jurídicos tutelados.

Lo que está claro es que, superada claramente la idea del derecho a la verdad como bien que se protege en este tipo de conductas, a lo que se afecta hoy en día, fundamentalmente, es a las relaciones jurídicas en un sentido amplio, incluyendo también las propiamente comerciales, ya se desarrollen las mismas entre particulares o entes públicos, o entre éstos y aquéllos»<sup>280</sup>.

## **7. EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO EN LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA**

Analizadas las protecciones del Código Penal sobre el bien jurídico en los delitos de falsedad documental se hace necesario hacer una breve referencia al bien jurídico protegido. Siguiendo la opinión del mismo autor<sup>281</sup> en este tipo de delitos –y según expone la doctrina mayoritariamente<sup>282</sup>– el bien jurídico protegido es «el patrimonio

---

<sup>279</sup> «El que, para perjudicar a otro, cometiere en documento privado alguna de las falsedades previstas en los tres primeros números del apartado 1 art. 390, será castigado con la pena de prisión de seis meses a dos años».

<sup>280</sup> ARMENTEROS LEÓN, Miguel. *Los delitos de falsedad documental: Comentarios y Jurisprudencia: Adaptado a la reforma operada en el Código penal por LO 5/2010*. Op. cit., pág. 29.

<sup>281</sup> BAJO FERNÁNDEZ, Miguel y BACIGALUPO SAGGESE, Silvina. *Delitos contra la Hacienda Pública*. Op. cit., pág. 43.

<sup>282</sup> En el mismo sentido QUINTERO OLIVARES, Gonzalo. *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*. Op. cit., pág. 962. RODRÍGUEZ RAMOS, Luis. *Código Penal. Comentado y con Jurisprudencia*. Op. cit., pág. 644. BLANCO LOZANO, C. *Tratado de derecho Español. El sistema de la parte especial. Delitos contra Bienes Jurídicos Colectivos*. Tomo II. Vol. 2. Barcelona: J. M. BOSCH. 2005, pág. 40. LAMARCA PÉREZ, Carmen. (Coord.), et al. *Derecho Penal. Parte Especial*. 3ª ed. Madrid: COLEX, 2005, págs. 405-407. SERRANO GÓMEZ, Alfonso, y SERRANO MAILLO, Alfonso. Op. cit., pág. 564. MARTÍNEZ-BUJÁN

concreto» del «Erario Público», el cual encuentra su base y se fundamenta en los principios del sistema tributario los cuales a su vez se preceptúan en el art. 31 de la C.E., en el que se establece que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo y no confiscatorio»<sup>283</sup>.

## 8. OTROS BIENES JURÍDICOS POSIBLES Y FIGURAS AFINES

BERNATE OCHOA entiende que «lo que se tutela mediante la criminalización de este tipo de conductas agrupadas dentro de lo que se denomina fe pública es la confianza colectiva de la comunidad en determinados signos, uniformes, insignias, documentos, etc., que gracias al desarrollo mismo de la vida social, a sus usos y costumbres ha ido creando la idea que sin tales representaciones su vida sería muy difícil. Esta posición la sustentamos en dos argumentos, primero en el entendimiento del derecho como un sistema de protección de expectativa, y segundo, la consideración del delito de falsedad como delito de peligro intermedio entre la impunidad y la estafa. Considera que la criminalización de los delitos de falsedad es la antesala al delito de resultado que sería la estafa.

En cuanto al primero, el derecho como sistema normativo tutela expectativas y, en concreto, el derecho penal protege las expectativas de comportamiento referidas a situaciones que, de producirse, pondrían en riesgo la existencia misma de la comunidad. Así, el derecho penal tutela la identidad normativa de una comunidad y mediante la imposición de la pena reafirma esa identidad normativa, reforzando las expectativas de comportamiento.

En este sentido, mediante los delitos contra la fe pública, se tutela la confianza que en la comunidad generan determinados signos, valores u objetos en los que una comunidad

---

PÉREZ, Carlos. *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial*. 2ª ed. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 2005, pág. 547. BAJO FERNÁNDEZ, Miguel. *Manual de Derecho Penal. Delitos patrimoniales y económicos. Parte Especial*. Madrid: CEURA. 1987, pág. 429.

<sup>283</sup> En el mismo sentido APARICIO PÉREZ, J. *El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia*. Navarra: ARANZADI, 1997, pág. 50, LUZÓN CUESTA, José Mª. *Compendio de Derecho Penal. Parte especial*. [Adaptado al programa de la oposición a ingreso en las Carreras Judicial y Fiscal]. Decimotercera ed. Octava conforme al Código Penal de 1995. Madrid: DYKINSON, 2005. ISBN 84-9772-665-0, pág. 201.

en concreto ha llegado a confiar, como fruto de un proceso evolutivo y que varía de sociedad en sociedad y de tiempo en tiempo.

Pero no en la creencia que se protege cualquier documento mediante el derecho represor, sino aquella que atenta contra un instrumento con capacidad de probar relaciones con transcendencia jurídica».

En segundo lugar, el engaño es un elemento común a varios de los delitos contemplados en el Código Penal, como lo son la estafa, el fraude mediante cheque, el falso testimonio, etc. La diferencia entre la falsedad y la estafa, entiende que, no está en el engaño, elemento común a los dos delitos, sino está en que mientras la estafa demanda la producción de un resultado, dado por el detrimento patrimonial, –en este sentido, BAJO FERNÁNDEZ entiende que el bien jurídico tutelado, lo incorpora dentro de la noción de delincuencia económica que define como «el conjunto de normas jurídico-penales que protegen el orden económico entendido como regulación jurídica de la producción, distribución y consumo de bienes y servicios»<sup>284</sup>– y en el delito de falsedad el legislador se anticipa a esa posibilidad de detrimento patrimonial, de manera que, mientras la estafa es un delito de lesión, los delitos de falsedad son delitos de peligro»<sup>285</sup>.

En cuanto a los delitos de contrabando, no es posible «encontrar un bien jurídico común a todas las modalidades delictivas debido a la complejidad normativa de la materia desde el punto de vista jurídico-administrativo y a la diversidad de fines político-criminales que se persiguen con la represión del contrabando. Opinión distinta parece sustentar algún autor al referir el objeto de protección a la Hacienda Pública identificando el bien jurídico con el mismo del delito fiscal.

Sin embargo esta tesis no parece sostenible no solo porque, de existir una deuda tributaria, esta surge en el mismo momento de la comisión del delito de contrabando,

---

Haciéndolo extensiva «a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local».

<sup>284</sup> BAJO FERNÁNDEZ, Miguel. *Derecho Penal Económico aplicado a la actividad empresarial*. Madrid: CIVITAS 1978, pág. 40.

*Vid.*, del mismo autor *Política criminal y reforma penal: delitos patrimoniales económicos*, en *Política criminal y reforma penal: homenaje a la memoria del prof. Dr. D. Juan del Rosal*, Madrid: EDESA, 1993. ISBN 84-7130-785-5, (cfr. pág. 142), págs. 135-149.

sino porque en la mayor parte de los casos ni siquiera nace deuda tributaria alguna, pues estamos ante mercancías de ilícito comercio que nunca pueden llegar a generar una pretensión fiscal por parte del Estado».

El supuesto de falsedad ideológica que se castiga en la LO 12/1995 art. 2.1.g), en relación a obtener mediante alegaciones de causa falsa o de cualquier otro modo ilícito, el despacho de los géneros estancados o prohibidos o mercancías de lícito comercio o la autorización para actos por las oficinas aduaneras. Constituye sin duda un adelantamiento de la punibilidad del delito, cuyo bien jurídico protegido es idéntico dada la dependencia que este apartado g) tiene respecto del resto de los apartados del precepto<sup>286</sup>.

El bien jurídico en los delitos de usurpación del estado civil familiar es en definitiva la seguridad del tráfico jurídico, concretada aquí, no en determinadas funciones de un objeto material, como sucede en las falsedades documentales, sino en la idea de identidad personal y en lo que ella supone para la estabilidad de tales relaciones jurídicas (TS 6-12-85). No hallamos, por tanto, ante un bien jurídico de carácter no individual, sino colectivo; lo que tiene como principal consecuencia que el consentimiento del titular del estado civil suplantado no excluye ni justifica la lesión de dicho bien y carece por tanto de valor para exonerar de su responsabilidad a quien se haya arrogado el estado civil de otro<sup>287</sup>.

---

<sup>285</sup> BERNATE OCHOA, Francisco. *Delitos contra la fe pública*. Bogotá: UNIVERSIDAD DEL ROSARIO. (Serie: Lecciones). ISBN: 958-738-090-3, págs. 39 y 40.

<sup>286</sup> FRANCIS LEFEBVRE. *Memento práctico penal*. VV. AA. 2014-2015. Madrid. ISBN: 978-84-15911-87-6, págs. 1273 y 1277.

<sup>287</sup> FRANCIS LEFEBVRE. *Memento práctico penal*. VV.AA. 2014-2015. *Op. cit.*, págs. 1273 y 1545.



## IV. DELIMITACIÓN MEDIAL DE LA CONDUCTA TÍPICA

### 1. SOPORTE MATERIAL

#### 1.1. ¿QUÉ ES UN DOCUMENTO?

Para CARNELUTTI documento «no es sólo una cosa, sino una cosa representativa, o sea capaz de representar un hecho»<sup>288</sup>; así como para PACHECO documento «es todo lo que da o justifica un derecho todo lo que asegura una acción, todo lo que prueba aquello en que tiene interés una persona»<sup>289</sup> y para MOMMSEN como síntesis de lo anterior y casi a modo de sentencia, documento es simple y llanamente «pensamiento objetivado»<sup>290</sup>. Por su parte nuestro Diccionario de la Real Academia de la Lengua lo define como: «Escrito en que constan datos fidedignos o susceptibles de ser empleados como tales para probar algo»<sup>291</sup>. En voz propia CARNELUTTI matiza que «el documento se concibe, por lo general, como un objeto que contiene una manifestación del pensamiento», trasladando el «centro de gravedad» como él dice «de la noción de testimonio como la de documento, desde el elemento de la manifestación del pensamiento al de la representación de un hecho»<sup>292</sup>. En esta misma línea FERRER SAMA define el documento como «toda escritura fijada sobre un medio transmisible»<sup>293</sup>.

MUÑOZ CONDE define el concepto de documento en base a las conductas establecidas en el Código Penal, estableciendo para aquel las características siguientes: «Es toda materialización de un dato, hecho o narración o, dicho de forma más precisa todo objeto

---

<sup>288</sup> CARNELUTTI, Francesco. *La prueba civil*. [Apéndice de Giacomo P. Augenti. Trad. Niceto Alcalá-Zamora y Castillo], 2ª ed. Buenos Aires: DEPALMA, 1982. ISBN 950-14-0020-4, pág. 156.

<sup>289</sup> PACHECO, Joaquín Francisco. *El Código Penal. Concordado y Comentado*. [Estudio preliminar y anotaciones de Abel Téllez Aguilera]. Madrid: EDISOFER, 2000. ISBN 84-89493-29-4, pág. 760.

<sup>290</sup> JIMÉNEZ ASEÑO, Enrique. *Nueva enciclopedia jurídica*. Vol. IX. *Op. cit.*, págs. 475 y 476.

<sup>291</sup> *Diccionario de la Lengua Española*. *Op. cit.*; entrada: /documento/. 3ª acep. (Del lat. *documentum*), pág. 544.

<sup>292</sup> CARNELUTTI, Francesco. *La prueba civil*. *Op. cit.*, págs. 157 y 158.

<sup>293</sup> FERRER SAMA, Antonio. *Comentarios al Código Penal*. Tomo III. *Op. cit.*, pág. 326.

Este autor continúa con la definición al añadir que es «debida a un autor determinado, que contiene manifestaciones o declaraciones de voluntad o bien testimonios de verdad, aptos para fundamentar o para apoyar una pretensión jurídica o bien para aprobar un acto jurídicamente relevante en una relación procesal o en otra relación jurídica».

que sea capaz de recoger algún dato o una declaración de voluntad o pensamiento atribuible a una persona y destinado a entrar en el tráfico jurídico»<sup>294</sup>.

SERRANO GÓMEZ remite al concepto que brinda el Código Penal donde resuelve la tradicional polémica que existía tanto en la doctrina como en la jurisprudencia sobre lo que habría de entenderse por documento<sup>295</sup>.

## 1.2. EL DOCUMENTO MÁS ANTIGUO DEL MUNDO

Utilizar la piedra para escribir sobre ella, parece sea lo habitual desde la creación del mundo, pues Dios mismo escribió con el dedo sobre las Tablas de la Ley que entregó a Moisés<sup>296</sup>. Esta retrospectiva a los orígenes de la historia del mundo y de la escritura nos hace ver que cualquier tipo de soporte es válido para contener ideas, basadas en dibujos e incluso un mapa<sup>297</sup> y poder transmitirlos. Metidos ya en el terreno de la investigación documental no es posible resistirse a la reiterada tentación de preguntarse, –aunque solo sea por curiosidad–, cual es el primer documento escrito que el hombre dejó para la posteridad. Nada más hacernos la pregunta nos representamos algún tipo de soporte, quizá un pergamino egipcio. Aunque LALINDE lo justifica y muestra un catálogo más amplio de materiales pues «dada la tendencia general de la Humanidad a la forma gráfica, las principales *fuentes del Derecho* están contenidas en ladrillos,

---

<sup>294</sup> MUÑOZ CONDE, Francisco. *Derecho penal. Parte especial*. 20ª ed., rev. y puesta al día conforme a las Leyes Orgánicas 1/2015 y 2/2015, de 30 de marzo. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 2015. ISBN 84-9119-058-5, págs. 625 y ss.

<sup>295</sup> SERRANO GÓMEZ, Alfonso. *Derecho penal. Parte especial*. 16ª ed. Madrid: DYKINSON, 2011. ISBN 84-9982-462-8, pág. 771.

<sup>296</sup> *Biblia de Jerusalén*. Ex 31, 18. Trad. Jesús Moya; José Ángel Ubieta (Dir.), *et al.*, nueva ed. española rev. y aum. Textos bíblicos traducidos de los originales según la crítica textual y la interpretación de la Sagrada Biblia bajo la dirección de la Escuela Bíblica de Jerusalén]. Bilbao: DESCLÉE DE BROUWER, 1981. ISBN 84-330-0022-5, pág. 104.

«Cuando el Señor terminó de hablar con Moisés, en la montaña del Sinaí, le dio las dos tablas del Testimonio, tablas de piedra escritas por el dedo de Dios».

[En línea: <[http://www.vatican.va/archive/ESL0506/\\_P2B.HTM](http://www.vatican.va/archive/ESL0506/_P2B.HTM)>; consulta: 25 diciembre 2012].

<sup>297</sup> GERNET, Jacques. *El mundo chino*. [Tit. orig. *Le monde chinois*. Trad. Dolors Folch]. Nueva ed. Barcelona: CRÍTICA, 2005. ISBN 84-8432-621-7. [Figura 11. Mapa chino grabado sobre piedra en 1137], pág. 303.

piedras, tablas, papiros, pergaminos o libros de papel»<sup>298</sup>. Toda vez que la realidad se pudiera presentar como algo más pétreo; tanto es así, que las primeras manifestaciones de escritura han sido realizadas sobre piedra, como en la estela de *Gizeh* de la que nos habla el profesor ALONSO<sup>299</sup>. El Código de Hammurabi «esculpido en bajorrelieve» también en «una gran estela de diorita»<sup>300</sup> fechado «hacia el año 1690 a. de J.C.» se puede observar al Rey «Hammurabi recibiendo un código de leyes del dios Sol» con el «código de leyes» inscrito «promulgado por el monarca»<sup>301</sup>. LARA PEINADO describe de forma precisa la escena representada en el frontispicio de la misma atendiendo más a la intención deducida que al gesto en sí, al observar al rey Hammurabi presentándose ante el dios del Sol de Mesopotamia *Shamash*. Lo que a efectos propagandísticos se convierte en eficaz reclamo publicitario, pues el rey constituye un referente para su pueblo, donde poniéndole palabras, bien podríamos titular: “Yo, vuestro rey, me someto al dios Sol”<sup>302</sup>. A lo que antecede su acceso al trono estaría plenamente justificado si atendemos a sus proclamas y alabanzas con sentencias como: «el rey perfecto soy yo» o «los grandes dioses me han elegido». En coherencia con lo anterior, ese derecho divino a grandes rasgos trae causa a criterio de LALINDE porque: «el jefe destacado de un pueblo fija por escrito el Derecho que le ha sido revelado». De tal

---

<sup>298</sup> LALINDE ABADÍA, Jesús. *El Derecho en la Historia de la Humanidad*. 3ª ed. Barcelona: PROMOCIONES Y PUBLICACIONES UNIVERSITARIAS, 1991. ISBN 84-7665-762-5, pág. 11.

<sup>299</sup> ALONSO Y ROYANO, Félix. *El derecho en el Egipto faraónico*. en *Espacio, Tiempo y Forma*, tomo 11, 1998. (Serie II. Historia Antigua), pág. 25.

«Descubierta por Steindorff en 1910, cerca del templo de la pirámide de Kheos (*Jeos*), y datada entre la IV y V dinastías, es decir, entre el año 2700 y el 2400 a. C., que se puede ver en el museo de El Cairo, y que es uno de los documentos jurídicos más antiguos de la humanidad, pues se trata de la compraventa de una casa, en la villa de “Khwit Khwfw” (*Juit Jufu*)».

<sup>300</sup> LARA PEINADO, Federico. *Código de Hammurabi*. [Estudio preliminar, trad. y notas de Federico Lara Peinado]. Madrid: TECNOS, 1986. (Serie: Clásicos del Pensamiento). ISBN 84-309-1352-1, pág. 43.

«Para promulgar la ley del País, para prescribir las ordenanzas del País, para hacer justicia al oprimido, he escrito mis preciosas palabras en mi estela y la he levantado delante de mi estatua de “Rey de Justicia”».

<sup>301</sup> *Diccionario Enciclopédico Durvan*. [Pról. prof. Dr. Pedro Laín Entralgo]. Bilbao: DURVAN, 1972, vol. IV; entrada: /Hammurabi/, pág. 611.

<sup>302</sup> LARA PEINADO, Federico. *Código de Hammurabi*. *Op. cit.*, págs. 42 y 43.

Y por si existiese alguna duda en su elección, en otra parte del Código dice: «Hammurabi, el rey perfecto soy yo». «Los grandes dioses me han elegido». «Soy el rey que sobresale entre los reyes». «Mis palabras son de lo más escogido, mi inteligencia no tiene igual». Con la premisa de estas frases de autopromoción él se somete al dios; por ende los súbditos se han de someter a él sin excusa alguna; dando a entender que: de la misma manera vosotros deberéis estar sometidos a mí.

manera que «todo el Derecho aparece así impregnado de una naturaleza divina, de forma que su gran poder coactivo reside en el temor a la Divinidad». Pudiendo concluir que «lo característico en cuanto al Derecho es su confusión con la Religión»<sup>303</sup>. En el carácter divino de la realeza también coincide LARA PEINADO cuando dice: «descendió del cielo»<sup>304</sup> y con relación al código de Hammurabi dice que su articulado fue dictado por el dios Shamash<sup>305</sup>. Es una constante que también comparte la cultura china, extremo éste que corrobora FAIRBANK al decir que «el Estado teocrático chino exaltaba al emperador como Hijo del Cielo»<sup>306</sup>. Tal vez una manifestación del reconocimiento del origen divino de dicha figura sea acatarla; extremo que confirma el hecho del subsiguiente tributo que le rendían las «embajadas de países extranjeros» al emperador de China mientras reinaba la dinastía T'ang<sup>307</sup>.

### **1.3. LA DEFINICIÓN DE DOCUMENTO A TRAVÉS DEL PRISMA DE LOS PRINCIPALES TEXTOS JURÍDICOS**

#### **1.3.1. EN EL ART. 26 DEL CÓDIGO PENAL**

En el imaginario social cuando nos encontramos con el vocablo *documento* intuitivamente lo asociamos con el adjetivo *estático*, como cualidad propia del mismo, quizá pensando más en el *continente* que le sirve de soporte que en el propio contenido, es evidente que salvo manipulación no cambia. Ahora bien, si reflexionamos sobre el medio que da soporte al documento en sí, vemos como a lo largo de la historia éste no ha sido idéntico en todas las épocas, sino que ha evolucionado al tiempo que lo hacía la tecnología propia, que permitía ofrecer un material distinto para cada momento

---

<sup>303</sup> LALINDE ABADÍA, Jesús. *El Derecho en la Historia de la Humanidad. Op. cit.*, págs. 15-17.

<sup>304</sup> LARA PEINADO, Federico. *Textos para la historia del Próximo Oriente Antiguo*. Madrid: CÁTEDRA, 2011. (Col. Historia. Serie: Menor). ISBN 978-84-376-2833-2., pág. 23.

«Según un famoso texto historiográfico, conocido como *Lista real sumeria* (Prisma WB. 1923. 444), del que han llegado también algunas copias y variantes, la realeza «descendió del cielo» después de la creación del mundo por los dioses».

<sup>305</sup> LARA PEINADO, Federico. *Textos para la historia del Próximo Oriente Antiguo. Op. cit.*, pág. 35.

<sup>306</sup> FAIRBANK, John King. *China. Una nueva historia*. [Tit. orig. *China. A New History*. Trad. Gila Sharony]. Barcelona: ANDRÉS BELLO, 1996. ISBN 84-89691-05-3, pág. 195.

histórico. Esta evolución fabril nos lleva a la evolución conceptual y es cuando el derecho se abre a nuevas formas continentes ofrecidas. De aquí que se tome en consideración que cuando se produce la aparición de la fotografía, al sustantivo *documento* que mencionamos, se le añada el adjetivo esta vez de *gráfico*. Y de esta forma nos encontramos con una situación evolucionada en la que se cataloga al documento como *dinámico* al considerar que tan documento es un papiro egipcio, como un negativo fotográfico o una diapositiva, o bien una radiografía clínica, pasando por un manuscrito de nuestro *Siglo de Oro* o una inscripción en piedra. En este punto debemos llamar la atención que cualquier tipo de documento admite lectura, como no podía ser de otra forma, interpretación y deducción –si *a priori* conocemos el código en el que está escrito–; para CÓRDOBA RODA «tendrán la consideración de documento una muestra de vertidos, una muestra de sangre y una pistola» todo ello en consonancia con el art. 26 del Código Penal<sup>308</sup>.

El Código Penal –opina LEFEBVRE– aporta actualmente un amplio concepto de documento. Con ello, aparte de privar de base a la exigencia de forma escrita, se establecen determinados elementos del concepto de documento, tal y como los habían configurado la doctrina y la jurisprudencia españolas a partir de una interpretación congruente con el bien jurídico tutelado.

Bajo la vigencia del CP/1973 y de los Códigos anteriores faltaba en nuestro Derecho una definición de lo que hubiese de entenderse por documento a los efectos de estos delitos. A la vista de ello, la doctrina y la jurisprudencia se habían esforzado en la precisión de los contornos de tal concepto. Las mayores dudas se venían centrando en torno a la cuestión de si los documentos para serlo, deberían revestir necesariamente una forma escrita. Un sector de nuestra doctrina venía manteniendo esta exigencia de forma escrita en los documentos, con independencia del soporte sobre el que el escrito se materializase (en los casos normales papel, pero eventualmente también un trozo de madera o de tela, una piedra, una pared, etc.). Sin embargo, en los últimos tiempos se

---

<sup>307</sup> JOHNSON, Wallace. *The T'ang code*. General Principles. Vol. I. Princeton, (New Jersey): PRINCETON UNIVERSITY PRESS, 1979. ISBN 0-691-09239-7, pág. 3.

<sup>308</sup> CÓRDOBA RODA, Juan y GARCÍA ARÁN, Mercedes. *Comentarios al Código Penal. Parte Especial*. Op. cit., pág. 1771.

había abierto paso con fuerza otra opinión, según la cual debería admitirse también la consideración de documentos para otro instrumento de carácter no escrito a los que progresivamente se va atribuyendo valor probatorio, como cintas magnetofónicas o de vídeo o impresiones sobre películas fotográficas o cinematográficas, apelando a una interpretación también progresiva de las normas (conforme al CCivil art. 3.1).

En particular, resulta ahora claro que el documento, para serlo, ha de ser objetivamente adecuado para desplegar efectos jurídicos (TS 17-10-80, EDJ 2275). Además, el documento ha de estar destinado a entrar en el tráfico jurídico, bien desde el principio (documento intencional), bien en un momento posterior (documento ocasional: p. ej. el diario de una persona que se incorpora al sumario de un proceso penal como prueba de datos relevantes para la responsabilidad o irresponsabilidad de ella misma o de un tercero).

Hay que tener en cuenta no obstante, que ese concepto legal de documento no se refiere solo a las falsedades documentales, si no que es válido para también otras infracciones punibles, por lo que resulta compatible con la definición más estricta que, a los efectos de aquellos delitos, de él ofrecen últimamente la doctrina y la jurisprudencia españolas “como una declaración materializada en un objeto –función de perpetuación–, que da a conocer a su autor –función de garantía– y está destinada y es apta para servir de prueba de un hecho jurídicamente relevante –función probatoria–”

La contraposición, que ha suscitado alguna perplejidad en nuestra doctrina, entre “eficacia probatoria” y “cualquier otro tipo de relevancia jurídica” en la definición del concepto de documento del CP artículo 26 puede explicarse por el amplio alcance de dicho precepto, que abarca también por ejemplo los casos de los delitos de descubrimiento de secretos (CP art. 197.1.) o de daños en “documentos electrónicos” (CP art. 264), para los que la función probatoria a diferencia de lo que sucede en los delitos de falsedades documentales, no es esencial»<sup>309</sup>. Tomando el comentario que hace QUINTERO OLIVARES, en relación al documento de identidad falso, nos lleva a la reflexión de hacer demostrable la *ficción*, que hace posible la prueba que una persona es quien no es, a tenor de lo que dice el documento mendaz, es decir, alguien quien dice

---

«En efecto, cada uno de estos tres objetos constituye un soporte material dotado de la relevancia jurídica de servir de medio de prueba de la comisión de un delito contra el medio ambiente o de un delito de homicidio».

ser alguien distinto a quien en es realidad. De igual forma hace el comentario sobre el uso de un documento de identidad auténtico que por mor de uso fraudulento por otra persona se torna en falso aunque en puridad no lo sea<sup>310</sup>.

### 1.3.2. EL TEXTO DEL ART. 390.1 DEL CÓDIGO PENAL

Continuando con el ejemplo anterior, traído por CÓRDOBA RODA y puesto en relación con este artículo que dice: «concibe el documento como la manifestación de voluntad de una persona» por lo tanto en la «–muestra de vertidos, muestra de sangre y pistola–, no cabe obviamente hablar de la existencia de un documento». Sin ánimo de abrir controversia alguna, si el cuerpo legal nos habla de una *conditio sine qua non* como es la voluntad de una persona, que en el caso de un documento gráfico como es una fotografía, no sería lo mismo un retrato en el que suponemos la aquiescencia del retratado –aunque en ocasiones podemos adivinar por la expresión, que no contaba con su beneplácito para dicha toma– de otra muy distinta en la que suponemos la intervención de un *paparazzi*, donde la falta de voluntad de la primera es sustituida por la del segundo. Esto conduce a plantearnos la siguiente cuestión: ¿Quién convierte realmente un objeto en documento, la voluntad del interesado-implicado o bien la de otro interesado –el *paparazzi*– que se mantiene al margen y sí tiene la voluntad de obtener la fotografía? Se han dado casos mediáticos en los que documentos gráficos obtenidos por *paparazzi* han servido como prueba documental en juicio, donde el interfecto es sorprendido *in fraganti* en compañía de determinadas personas o en actitudes comprometidas. Tengamos en cuenta también que las fotografías obtenidas de la víctima en la escena del crimen, por razones obvias no cuentan, ni van a contar con la autorización de la misma, pero sí se convierten en documentos gráficos de valor inestimable, pues se puede reconstruir los momentos previos al fatal desenlace.

---

<sup>309</sup> FRANCIS LEFEBVRE. *Memento práctico penal*. VV. AA. 2014-2015. *Op. cit.*, pág. 1524.

<sup>310</sup> QUINTERO OLIVARES, Gonzalo. *La Reforma Penal de 2010: Análisis y Comentarios*. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2010. ISBN 978-84-9903-654-0, págs. 327-330.

### **1.3.3. EL CONCEPTO DE DOCUMENTO A EFECTOS CASACIONALES**

«El artículo 849.2º señala que se entenderá que ha sido infringida la ley, a los efectos de la casación, cuando haya existido un error en la apreciación de la prueba basado en documentos que obren en autos, que demuestren la equivocación del juzgador sin resultar contradichos por otros elementos probatorios. La viabilidad de esta vía de impugnación casacional –dirigida a demostrar la inexactitud del relato fáctico y conseguir la modificación de los hechos que se dan por probados en la sentencia de instancia– se encuentra supeditada al cumplimiento de ciertos requisitos.

El alegado error ha de desprenderse de documentos que tengan tal consideración a efectos casacionales y, en este sentido, la jurisprudencia ha centrado el concepto de documento a aquellas representaciones gráficas producidas u originadas fuera de la causa y que se incorporen a la misma, no ofreciendo tal virtualidad las pruebas de carácter personal, aunque pudieran estar documentadas, tales como las declaraciones de testigos y peritos. Tan sólo cabe admitir con carácter excepcional como prueba documental el informe pericial cuando el Tribunal de Instancia, existiendo un sólo peritaje o varios coincidentes, sin otras pruebas sobre el mismo hecho, los hubiera incorporado al relato fáctico de modo incompleto, fragmentario, mutilado o contradictorio, de modo que se hubiera alterado relevantemente su sentido originario, o cuando el Tribunal hubiera llegado a conclusiones divergentes o distintas de las inequívocamente manifestadas por los peritos, sin expresar razones que justificaran la razón para apartarse de tales conclusiones.

Por otra parte, y por lo que se refiere al valor intrínseco del documento, se requiere que éste por sí solo acredite y justifique una realidad contraria a la asumida por los jueces, por lo que el documento que se señale para fundamentar el error alegado ha de ser literosuficiente: el documento ha de demostrar por sí mismo el error que se denuncia, evidenciándose la equivocación del juzgador de forma clara y patente, sin necesitar prueba adicional alguna. Lo que lleva consigo –como en definitiva significa el propio artículo 849.2º– que dicho documento y lo que con él se pretenda probar no se encuentre desvirtuado por otras pruebas de igual consistencia y fiabilidad.

Además, es necesario que la pretendida rectificación del relato fáctico, que se acomete con una alegación relativa a la existencia de un error en la apreciación de la prueba, tenga trascendencia en relación con el fallo dictado, de manera que, como consecuencia



de ello, se altere alguno de sus pronunciamientos, pues la finalidad del recurso no es sólo obtener la rectificación de los hechos declarados probados en la sentencia impugnada, sino la anulación o modificación de ésta. Por tanto, si la variación tan sólo afecta a datos o elementos de hecho, sin repercusión final en el fallo de la sentencia impugnada, tampoco prosperará en definitiva el recurso, pues éste se da contra el fallo, no contra los argumentos que de hecho o de derecho no tengan capacidad de modificarlo (Sentencia de 9 de mayo de 2005 y las que en ella se citan).

Las declaraciones testificales no pueden merecer a efectos casacionales la consideración de documentos, ya que en la valoración de las indicadas pruebas por órgano distinto al judicial de instancia faltaría el imprescindible factor de la inmediación que no puede tener nunca una Sala de Casación, es decir, que las pruebas de índole testifical, tal como constan en las actuaciones sumariales no gozan de naturaleza documental a efectos casacionales, puesto que no pasan de ser pruebas documentadas por lo que no cabe apreciar sobre ellas el error alegado.

Así pues, no es posible, por esta vía casacional, solicitar la revaloración de los testimonios, porque la credibilidad de los testigos depende de la inmediación que corresponde al Tribunal de los hechos, con lo que esta pretensión de ordinario no forma parte del ámbito del Recurso de Casación, por consiguiente la vía de impugnación que abre el artículo 849.2 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal no puede sustentarse en declaraciones que por mucho que puedan estar documentadas, son pruebas personales, y al no constituir verdaderos documentos el error invocado no debe consistir en una nueva valoración probatoria con enfoque subjetivo sino en la rigurosa, precisa y específica determinación de aquellos aspectos de los documentos invocados que tengan tal condición y que nunca pueden consistir en meras declaraciones testificales, para que tengan y ostenten eficacia casacional.

De manera que las declaraciones testificales son simplemente pruebas personales documentadas en las actuaciones bajo la fe del Secretario Judicial y sometidas como el resto de las probanzas a la libre valoración del Juzgador de instancia».<sup>311</sup>

---

311 Roj: STS 2994/2015 – ECLI:ES:TS:2015:2994. Id Cendoj: 28079150012015100106. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Militar. Sede: Madrid. Sección: 1. Nº de Recurso: 17/2015. Nº de Resolución: No figura. Procedimiento: Casación Penal. Ponente: Jacobo López Barja de Quiroga. Tipo de Resolución: Sentencia de 24 junio 2015.

Es decir que «la prueba personal obrante en los autos, declaración de acusados y testigos e incluso los informes periciales en la mayor parte de los casos, por muy “documentada” que se encuentre en ellos, no alcanza el valor de verdadero “documento” a estos efectos casacionales (SSTS de 23 de diciembre de 1992 y 24 de enero de 1997, entre muchas otras).

La contradicción ha de referirse a un extremo esencial, de verdadera trascendencia en el enjuiciamiento, de forma que, sustituido el contenido de la narración por el del documento o completada aquella con éste, el pronunciamiento alcanzado, total o parcialmente quede carente de sustento fáctico. Y además no ha de venir, a su vez, enfrentada al resultado de otros medios de prueba también disponibles por el Juzgador, que justificarían la decisión de éste, en el ejercicio de la tarea valorativa que le es propia, de atribuir, sin equivocación al menos evidente, mayor crédito a aquella prueba que al contenido del documento (SSTS de 12 de junio y 24 de septiembre de 2001).

Por la doctrina de esta Sala en los últimos años se viene considerando como prueba documental, a los efectos de este art. 849.2º LECrim, a la pericial, “para corregir apreciaciones arbitrarias hechas en la instancia, cuando hay unos informes o dictámenes que no pueden dejar lugar a dudas sobre determinados extremos”.

Pero, además hay que contar con la dificultad de que un informe pericial sea considerado documento a los efectos casacionales, especialmente cuando no se ha producido ninguna desviación del mismo por parte de la sala de instancia, de modo que los informes invocados ningún error evidencien.

En esta línea, de manera excepcional se ha admitido como documento a efectos casacionales el informe pericial (SSTS 1643/98, de 23 de diciembre; 372/99, de 23 de febrero, 1046/2004, de 5 de octubre; ó 1200/2005, de 27 de octubre, entre otras) como fundamentación de la pretensión de modificación del apartado fáctico de una sentencia impugnada en casación, cuando el Tribunal haya estimado el dictamen o dictámenes coincidentes como base única de los hechos declarados probados, pero incorporándolos a dicha declaración de un modo incompleto, fragmentario, mutilado o contradictorio, de modo que altere relevantemente su sentido originario o bien cuando haya llegado a

conclusiones divergentes con las de los citados informes, sin expresar razones que lo justifiquen.

Y, en relación con la prueba pericial, la STS 13-12-2010, nº 1058/2010, nos dice que, atendida su naturaleza y la del delito enjuiciado, podrá ser valorada sin necesidad de oír a los peritos y de reproducir íntegramente el debate procesal, cuando en el documento escrito de los informes periciales estén expuestas las razones que pueden hacer convincentes las conclusiones a las que esos informes lleguen (STC. 143/2005 de 6.6), esto es cuando el Tribunal *ad quem* valora la prueba pericial solo a través del reflejo escrito que la documenta (STC. 75/2006 de 13.3). No así cuando el perito haya prestado declaración en el acto del juicio con el fin de explicar, aclarar o ampliar su informe, dado el carácter personal que en tal caso adquiere este medio de prueba (SSTC. 10/2004 de 9.2, 360/2006 de 18.12, 21/2009 de 26.1)<sup>312</sup>.

En definitiva «esta vía casacional viene dirigida a conseguir la modificación de los hechos que se den por probados en la sentencia de instancia, añadiendo o suprimiendo aquello que, erróneamente, se ha dejado de consignar o se ha establecido en tales hechos, siempre que la parte acredite dicho error en la forma exigida. Así, para que la pretendida rectificación prospere es necesario que el error en la apreciación de la prueba se evidencie a partir de documentos que tengan tal consideración a efectos casacionales, obren en autos y sean “literosuficientes”, demostrando la equivocación del juzgador, al no resultar contradichos por otros elementos probatorios. Además el dato de hecho

---

<sup>312</sup> Roj: STS 3979/2015 – ECLI:ES:TS:2015:3979. Id Cendoj: 28079120012015100532. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Nº de Recurso: 10112/2015. Nº de Resolución: 542/2015. Procedimiento: Penal - Apelación Procedimiento Abreviado. Ponente: Francisco Monterde Ferrer. Tipo de Resolución: Sentencia de 30 septiembre 2015.

En el mismo sentido las Sentencias:

Roj: STS 3874/2015– ECLI:ES:TS:2015:3874. Id Cendoj: 28079120012015100527. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal Sede: Madrid. Sección: 1. Nº de Recurso: 648/2015 Nº de Resolución: 532/2015. Procedimiento: Penal - Apelación Procedimiento Abreviado. Ponente: Andrés Palomo del Arco. Tipo de Resolución: Sentencia de 23 septiembre 2015.

Roj: ATS 4766/2015 – ECLI:ES:TS:2015:4766A. Id Cendoj: 28079120012015201288. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Nº de Recurso: 10172/2015. Nº de Resolución: 883/2015. Procedimiento: Penal - Procedimiento Abreviado/Sumario. Ponente: Manuel Marchena Gómez. Tipo de Resolución: Auto de 03 junio 2015.

erróneo u omitido, así acreditado, ha de ser significativo o relevante a los efectos de modificar alguno de los pronunciamientos del fallo»<sup>313</sup>.

## **2. CLASES DE DOCUMENTOS SOBRE LOS QUE PUEDE RECAER LA ACCIÓN FALSARIA**

El Código Penal vigente, –a decir de CONDE-PUMPIDO<sup>314</sup>– ha reducido el número de «modalidades falsarias» en relación con el texto anterior<sup>315</sup> quedando simplificado a cuatro, de las cuales las dos primeras se podrían considerar como falsedades materiales, y las dos últimas como falsedades ideológicas<sup>316</sup> –matiza MORILLAS CUEVA<sup>317</sup>– en los que se utiliza la «fórmula casuística» consistente en describir en los diferentes tipos todas las modalidades falsarias «a través de las cuales» se pueden cometer los distintos ilícitos penales, pues en la mayoría de las ocasiones sirven de «soporte» a otras falsedades que posteriormente se pudiesen cometer. También se «estructura» en «este tipo de falsedad» diferentes «hipótesis comisivas» «atendiendo al sujeto que las realiza, a la forma de culpabilidad que utiliza o al uso», antes de comenzar con la descripción de las conductas típicas cometidas mediante falsedad ideológica, tanto en el ámbito propiamente dicho de la falsedad documental, como en el de la Hacienda Tributaria, entraremos a analizar los tipos de documentos existentes sobre los que pueden recaer las mencionadas conductas.

---

<sup>313</sup> Roj: STS 3179/2015– ECLI:ES:TS:2015:3179. Id Cendoj: 28079150012015100112. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Militar. Sede: Madrid. Sección: 1. Nº de Recurso: 19/2015. Nº de Resolución: No consta. Procedimiento: Casación Penal. Ponente: Javier Juliani Hernan. Tipo de Resolución: Sentencia: 24 junio 2015.

<sup>314</sup> CONDE-PUMPIDO FERREIRO, Cándido. *Código Penal comentado: con concordancias y jurisprudencia.*, pág. 1152.

<sup>315</sup> En el mismo sentido ARROYO DE LAS HERAS, A. *Los Delitos de Estafa y Falsedad Documental*. Barcelona: BOSCH, 2005, pág. 146.

<sup>316</sup> «Naturalmente es posible que una misma conducta pueda subsumirse en dos o más modalidades» SSTs 1/1997, de 28 de octubre y 361/2000, de 3 de marzo.

RODRÍGUEZ RAMOS, Luis. *Código Penal. Comentado y con Jurisprudencia. Op. cit.*, pág. 759.

<sup>317</sup> MORILLAS CUEVA, Lorenzo. *Derecho Penal Español. Parte Especial*. Madrid: DYKINSON, 2011, ISBN 978-84-9982-813-8, pág. 877 y ss.

## 2.1. DOCUMENTO PÚBLICO

La definición de documento público, la tendremos que buscar –siguiendo a CÓRDOBA RODA<sup>318</sup>– en las disposiciones civiles, puesto que las normas penales carecen de una definición clarificadora y clasificadora del mismo, así concretamente el art. 1216 del CCivil, preceptúa que se considera por tales «los autorizados por un Notario o empleado público competente con las solemnidades requeridas por la ley»; pues en aquellos documentos en los que intervenga esta figura, como preceptúa el artículo 1217 del mismo cuerpo legal «se regirán por la legislación notarial». En cuanto a establecer un concepto de documento público a la luz de la misma solamente alcanza a elaborar una lista de aquellos que se entiende por tales en el Decreto de 2 de junio de 1944, por el que se aprueba con carácter definitivo el Reglamento de la organización y régimen del Notariado, ya que la Ley del Notariado de 28 de mayo de 1862, se circunscribe a enumerar aquellos documentos que configuran el protocolo notarial. Por lo tanto y en base a la referida legislación, en virtud del artículo 144 «El instrumento público comprende las escrituras públicas, las actas y, en general, todo documento que autorice el Notario, bien sea original, en copia o testimonio». En cuanto a su contenido el mismo artículo establece que «Contenido propio de las escrituras públicas son las declaraciones de voluntad, los actos jurídicos que impliquen prestación de consentimiento y los contratos de todas clases. La órbita propia de las actas notariales afecta exclusivamente a hechos jurídicos que por su índole peculiar no pueden calificarse de actos o contratos, aparte otros casos en que la legislación notarial establece el acta como manifestación formal adecuada. Los testimonios, legalizaciones y demás documentos notariales que no reciban la denominación de escrituras públicas o actas, tienen como delimitación, en orden al contenido, la que el Reglamento les asigna». La principal característica del contenido de estos instrumentos públicos es que deben recoger la voluntad de los contratantes interpretándola «daptándola a las formalidades jurídicas necesarias para su eficacia» en estos supuestos «siempre que los otorgantes entreguen al Notario proyectos o minutas relativos al acto o contrato que sometan a su autorización, éstos lo harán constar así, sin perjuicio de revisarlos y rectificar su redacción con anuencia de aquéllos, al efecto de que expresen clara y concretamente el sentido de las declaraciones

de voluntad y los convenios que comprendan» pero si por cualquier circunstancia «los otorgantes o las partes contratantes insistieran en la redacción propuesta al Notario, podrá éste negarse a la autorización o salvar su responsabilidad, haciendo constar las advertencias procedentes al final del instrumento público», establece el artículo 147. Para salvaguardar la libre voluntad de las partes es imprescindible que se redacten «necesariamente en idioma español, empleando en ellos estilo claro, puro, preciso, sin frases ni término alguno oscuros ni ambiguos, y observando, de acuerdo con la Ley, como reglas imprescindibles, la verdad en el concepto, la propiedad en el lenguaje y la severidad en la forma», según el art. 148. Sin embargo es posible que se pueda realizar en idioma distinto al español «Cuando el documento se otorgue en territorio español en el que se hable lengua o dialecto peculiar del mismo y todos o alguno de los otorgantes sean naturales de aquel territorio sometidos a su derecho foral, el Notario, siempre que entienda suficientemente, declarándolo así, el idioma o dialecto de la región, a solicitud del interesado, redactará el instrumento público en idioma español y en la lengua o dialecto de que se trate, a doble columna, para que simultáneamente puedan leerse y apreciarse ambas redacciones, procurando que gráficamente se correspondan en cuanto sea posible, a cuyo efecto deberá tachar las líneas que por ello queden en blanco a la terminación de la columna que resulte menor», art. 149. Lo mismo sucedería si los otorgantes del instrumento público son extranjeros «que no entiendan el idioma español, el Notario autorizará el instrumento público si conoce el de aquéllos, haciendo constar que les ha traducido verbalmente su contenido y que su voluntad queda reflejada fielmente en el instrumento público. También podrá en este caso autorizar el documento a doble columna en ambos idiomas, en forma similar a la que se establece en el artículo anterior, si así lo solicitare el otorgante extranjero, que podrá hacer uso de este derecho aun en la hipótesis de que conozca perfectamente el idioma español. Cuando los extranjeros no conozcan el idioma español y el Notario, a su vez, no entienda el de aquéllos, la autorización del instrumento público exigirá la asistencia de intérprete oficial, que hará las traducciones verbales o por escrito que sean necesarias, declarando bajo su responsabilidad en el instrumento público la conformidad del original español con la traducción. De acuerdo con lo que antecede, el Notario que conozca un idioma

---

<sup>318</sup> En el mismo sentido. CÓRDOBA RODA, Juan y GARCÍA ARÁN, M. *Comentarios al Código Penal. Parte Especial. Op. cit.*, pág. 1779.

extranjero podrá traducir los documentos escritos en el mencionado idioma, que precise insertar o relacionar en el instrumento público. Cuando en un instrumento público hubiere que insertar documento, párrafo, frase o palabra de otro idioma o dialecto, se extenderá inmediatamente su traducción o se explicará lo que el otorgante entienda por la frase, palabra o nombre exótico. Están fuera de esta prescripción las palabras latinas que tanto en el foro como en el lenguaje común son usuales y de conocida significación», en virtud del artículo 150.

En el art. 317.5º)<sup>319</sup> LECivil, –también se define y resume el concepto– igualmente define los documentos públicos como aquellos «expedidos por funcionarios públicos legalmente facultados para dar fe en lo que se refiere al ejercicio de sus funciones»<sup>320</sup>, es más –expone BARROSO Y ARRIETA– la STS de 21 de diciembre de 1882 establece que «sólo son documentos públicos para los efectos del Código penal, los que la ley de Enjuiciamiento civil define como tales»<sup>321</sup>, especificando además en el art. 1218 del CCivil, que en «cuanto a su función», se entiende –y siguiendo a QUINTERO OLIVARES<sup>322</sup>– por documentos públicos «aquellos que hacen prueba aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de este, y frente a los contratantes y sus causahabientes hacen prueba en cuanto a las declaraciones que en ellos hubiesen hecho los primeros».

## 2.2. DOCUMENTO OFICIAL

La expresión “documentos oficiales” –según indica CÓRDOBA RODA– aparece en los Códigos Penales españoles del siglo XIX, recepcionado del Código Penal francés de

---

<sup>319</sup> El texto completo del articulado, para evitar reiteraciones innecesarias se encuentra citado en el apartado *Bien Jurídico Protegido*.

<sup>320</sup> En el mismo sentido, BLANCO LOZANO, C. *Tratado de derecho Español. El sistema de la parte especial. Delitos contra Bienes Jurídicos Colectivos*. Op. cit., pág. 452. SERRANO GÓMEZ, Alfonso y SERRANO MAILLO, Alfonso. *Derecho Penal. Parte Especial*. 10ª ed. Madrid: DYKINSON, 2005, pág. 748. QUINTERO OLIVARES, Gonzalo. *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*. Op. cit., pág. 1511.

<sup>321</sup> BARROSO ARRIETA, José Mª. *Código penal vigente: texto, orígenes y doctrina legal; tablas de penalidad*. Op. cit., págs. 226 y 227.

<sup>322</sup> QUINTERO OLIVARES, Gonzalo. *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*. Op. cit., págs. 1511 y 1512.

1810 y que ha subsistido hasta el vigente Código Penal de 1995<sup>323</sup>. Pero sin embargo, la definición de documento oficial, no la podemos encontrar en ningún tipo de disposición ni civil ni penal, lo que no presupone que no demos una definición del mismo, para ello, debemos recoger la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, que nos acerca BLANCO LOZANO<sup>324</sup>— y son «los que provienen de las Administraciones Públicas del Estado, las Comunidades Autónomas, Provincias y Municipios para satisfacer las necesidades del servicio o función pública, y de los demás entes o personas jurídico-públicas para cumplir sus fines institucionales<sup>325</sup>».

Así, pues «documentos oficiales son todos aquellos que provienen, son emitidos o puestos en circulación por entidades públicas del Estado, las Comunidades Autónomas, Provinciales o del Municipio, con la finalidad de satisfacer las necesidades del servicio público del que son responsables. Se trata de instrumentos documentales que se confeccionan por entidades públicas y que deben ser rellenados, en todo o en parte, por los usuarios o administrados o por cualquiera que se relacione, de alguna manera con la institución pública»<sup>326</sup>.

Ejemplos de lo que la jurisprudencia del Tribunal Supremo considera documentos oficiales, pueden ser los siguientes:

«a) Los billetes de Lotería Nacional.<sup>327</sup>

b) Los impresos expedidos por la Administración Tributaria destinados a la obtención del distintivo fiscal<sup>328</sup>.

---

<sup>323</sup> CÓRDOBA RODA, Juan y GARCÍA ARÁN, Mercedes. *Comentarios al Código Penal. Parte Especial. Op. cit.*, pág. 1780.

«Traducción del término “documents administratifs”.

<sup>324</sup> BLANCO LOZANO, C. *Tratado de derecho Español. El sistema de la parte especial. Delitos contra Bienes Jurídicos Colectivos. Op. cit.*, págs. 452 y 453.

<sup>325</sup> STS de 18 de enero de 1991.

<sup>326</sup> CÓRDOBA RODA, Juan y GARCÍA ARÁN, Mercedes. *Comentarios al Código Penal. Parte especial. Op. cit.*, pág. 1780.

Entienden que la condición de documento oficial se circunscribe a aquellos documentos expedidos por funcionario público, al igual que los públicos.

<sup>327</sup> STS de 25 de mayo de 2001.

<sup>328</sup> SSTs de 17 de junio de 1995 y de 2 de febrero de 1996.



- c) Los documentos en los que se simula haber ingresado cantidades de dinero en Hacienda, haciendo figurar falsamente a funcionarios fiscales que en realidad no han intervenido<sup>329</sup>.
- d) Los impresos para la cotización a la Seguridad Social que son facilitados por el organismo gestor<sup>330</sup>.
- e) Las placas de matrícula de los vehículos»<sup>331</sup>.

Sin embargo, –y siguiendo a CÓRDOBA RODA<sup>332</sup>– y a pesar de que estos documentos deban de ser expedidos por funcionario público<sup>333</sup>, la jurisprudencia del Tribunal Supremo no siempre lo ha entendido así, pues también reconoce como tales a los siguientes:

- a) Documentos que no se hubiesen expedido por funcionarios públicos.

Extiende el concepto de documento oficial a aquellos que no los expidieron funcionarios públicos siempre que «la legislación administrativa prescriba una

---

<sup>329</sup> STS de 20 de mayo de 1976.

<sup>330</sup> STS de 9 de octubre de 1997.

<sup>331</sup> STS de 31 de enero de 1997, y tras la reunión del pleno de la Sala II para la unificación de la doctrina de 27 de marzo de 2000, STS de 14 de abril de 2000. En relación con esta última:

GOYENA HUERTA, Jaime. *Las falsedades documentales. Jurisprudencia comentada*. Cizur Menor (Navarra). THOMSON-ARANZADI, 2007. ISBN 978-84-8355-318-3, pág. 119.

«Esta Sala, en la Junta General celebrada el día 27 de marzo de 1998, haciendo uso del art. 264 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y a los fines de unificación de criterio en la aplicación del ordenamiento jurídico, tomó el acuerdo de que con relación a las placas de matrícula de vehículos, la sustitución de la verdadera por la de otro vehículo es conducta subsumible en el art. 390.1.1.º) del Código Penal por ser la matrícula con el vehículo un documento conjunto».

<sup>332</sup> CÓRDOBA RODA, Juan y GARCÍA ARÁN, Mercedes. *Comentarios al Código Penal. Parte Especial. Op. cit.*, págs. 1780 y 1781.

<sup>333</sup> QUERALT JIMÉNEZ, J. J. *Dogmática y Ley Penal. Libro Homenaje a Enrique Bacigalupo*. Tomo II. Madrid: MARCIAL PONS, 2004, pág. 1137.

Se pronuncia en el mismo sentido al entender por documento oficial «todo aquel documento proveniente de un funcionario público, sea cual sea su denominación (desde Jefe de Estado hasta alguacil) tenga la solemnidad que tenga, esté dotado o no de fe pública; en este caso, el documento será además público».

QUINTERO OLIVARES, Gonzalo. *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal. Op. cit.*, pág. 1512.

Se manifiesta de igual forma.

intervención en el respectivo documento por parte de los organismos públicos»<sup>334</sup>. Cabría entenderse por tales «una actuación de sellado, control o cualquier otra diligencia», por tanto, si nos remitimos al art. 317.5º de la LECivil, este tipo de documentos no debería considerarse como oficiales puesto que no han sido expedidos por un funcionario público<sup>335</sup>.

Además de la anterior clasificación GOYENA confirma que «la jurisprudencia ha estimado que tienen carácter oficial los libros parroquiales de la Iglesia Católica y, por ende, las correspondientes certificaciones de ellas obtenidas, cuando dan fe del estado civil de las personas (STS 4 diciembre 1998 [RJ 1998, 10083])»<sup>336</sup>.

---

<sup>334</sup> SSTs de 20 de diciembre de 1982 y 18 de septiembre de 1986.

<sup>335</sup> PUIG PEÑA, Federico. *Derecho penal. Parte especial*. [Con la colaboración de Gregorio Ortiz Ricol]. 7ª ed. act. Marqués de Urquijo, 26, 1º dcha. (Madrid): AUTOR-EDITOR, 1988. ISBN 84-404-2697-6, págs. 177 y 178.

*Cfr.* Este autor ofrece una detallada nómina tanto de los considerados como documentos oficiales como de los estimados como tales, además de los propios mercantiles.

<sup>336</sup> GOYENA HUERTA, Jaime. *Las falsedades documentales. Jurisprudencia comentada. Op. cit.*, pág. 24.

## b) Documento oficial por destino

Según CONDE-PUMPIDO<sup>337</sup> por documento oficial por destino habría que entender «las declaraciones escritas recepticias dirigidas por particulares a un organismo público u oficial, y susceptibles de producir efectos administrativos y resoluciones de tal clase, así como los documentos confeccionados ya *ab initio* con el fin o destino de su incorporación a un registro o expediente público u oficial»<sup>338</sup>. Es más, jurisprudencialmente y tomando de referencia la STS 2563/2015:

«Los documentos falsarios adquieren carácter oficial desde el momento en que se incorporan a un expediente de tal naturaleza y se incorporan, además, por parte de funcionarios públicos como si hubiesen sido presentados en momentos distintos a los reales y con contenidos diversos a los originarios. Las alteraciones del expediente y de los documentos a ellos unidos son falsedad en documento oficial pues se producen algunas de las alteraciones o manifestaciones inveraces cuando ya forman parte del expediente, y no antes. La atribución a este recurrente de la ideación, e impulso de esas concatenadas acciones falsarias atrae su corresponsabilidad sin necesidad de que la acción material haya sido realizada por él. Es tónica esta idea en los delitos de falsedad.

La actuación falsaria no estriba tanto en los documentos materiales, que también, cuanto en la antedatación fingiendo que fueron presentados con anterioridad e incorporándose como justificación de unas inversiones que ciertamente habían ido a parar a otro destino (compra de inmuebles) que se quería esconder: eso es falsear unos expedientes oficiales.

No puede asumirse desde ninguna perspectiva una supuesta inocuidad de la falsedad. Lo más exquisito y correcto sería especificar los puntos exactos sobre los que recae el reproche de falsedad. Pero es superfluo: estamos ante todo un expediente

---

<sup>337</sup> CONDE-PUMPIDO FERREIRO, Cándido. *Código Penal Comentado con concordancias y jurisprudencia*. *Op. cit.*, pág. 1152.

<sup>338</sup> MUÑOZ CONDE, Francisco. *Falsedad y Defraudaciones*. *Op. cit.*, pág. 108.

En el mismo sentido CORDOBA RODA, Juan y GARCÍA ARÁN, Mercedes. *Comentarios al Código Penal. Parte Especial*. *Op. cit.*, pág. 1781.

interesadamente alterado hasta hacerlo irreconocible, para esconder graves irregularidades previas. la alegada consideración de la falsedad como un acto de autoencubrimiento impune que reclamaría la aplicación del art. 8.3 CP» en el que si los hechos son susceptibles de calificarse en dos preceptos diferentes, y no comprendidos en los artículos 73 a 77, el más amplio o de mayor complejidad incluiría a los consumidos en aquél artículo penal. Por lo que «si colma otro tipo penal será un concurso real aunque con conexiones en sentido procesal (art. 17 LECrim). Esto es obvio: robar un coche para huir, matar al testigo para no ser descubierto, quemar la vivienda para no dejar huellas... son acciones de autoencubrimiento. Pero eso no equivale a decir que deban permanecer impunes»<sup>339</sup>.

## 2.3. DOCUMENTO MERCANTIL

El Tribunal Supremo igualmente, ofrece una definición de lo que se entiende por documentos mercantiles:

«No sólo los expresamente regulados como tales en el Código de Comercio o en las leyes mercantiles, sino también todos aquellos que recojan una operación de comercio o tengan validez o eficacia para hacer constar derechos u obligaciones de tal carácter o sirvan para demostrarlos»<sup>340</sup>.

Y –siguiendo a BLANCO LOZANO<sup>341</sup>– a título de ejemplo cita los siguientes:

«a) Letras de cambio, cheques y otros títulos valores, facturas y albaranes de empresas»<sup>342</sup>.

b) Contratos de comisión mercantil y sus correspondientes facturas<sup>343</sup>.

---

<sup>339</sup> Roj: STS 2563/2015 – ECLI:ES:TS:2015:2563. Id Cendoj: 28079120012015100329. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 10546/2014. Núm. de Resolución: 277/2015. Procedimiento: Penal – Procedimiento Abreviado/Sumario. Ponente: Antonio del Moral García. Tipo de Resolución: Sentencia, 03 junio 2015.

<sup>340</sup> STS de 19 de diciembre de 1995.

<sup>341</sup> BLANCO LOZANO, C. *Tratado de derecho Español. El sistema de la parte especial. Delitos contra Bienes Jurídicos Colectivos. Op. cit.*, págs. 453 y 454.

<sup>342</sup> STS de 9 de octubre de 1993.

<sup>343</sup> STS de 3 abril 1996.

- c) Actas de juntas de sociedades mercantiles<sup>344</sup>.
- d) Balances<sup>345</sup>.
- e) Documentación bancaria en general<sup>346</sup>, y más particularmente, de contabilidad bancaria<sup>347</sup>.
- f) Libretas de ahorro<sup>348</sup>.
- g) Resguardos de las compras efectuadas con tarjetas de crédito<sup>349</sup>.
- h) Warrants de los almacenes de depósito<sup>350</sup>.

Sin embargo, este concepto tuvo posiciones doctrinales diferentes: manteniéndose hasta el año 1990 «un concepto amplio», en el que no exclusivamente se reservaría a los documentos preceptuados tanto en el Código de Comercio como en las leyes mercantiles, sino que se incluyen «los documentos que recogen una operación de comercio o que tengan validez o eficacia para hacer constar derechos u obligaciones de tal carácter o sirvan para demostrarlos». Posteriormente se circunscribe «el concepto de documento mercantil a los documentos explícitamente contemplados en la legislación mercantil que tengan una eficacia jurídica superior a la de simple documento privado que justifique la agravación de su falsedad respecto» del documento mercantil. Este cambio jurisprudencial se debe a la consideración de los documentos mercantiles más distante de los documentos privados siendo más cercano a los públicos y oficiales gozando los segundos de específica definición.

En este sentido, la ya aludida STS n° 905/14, de 29-12-2014, con remisión a la n° 1018/13, de 17-12-2013, expresa que, en relación con el concepto de documento

---

<sup>344</sup> STS de 19 diciembre 1995.

<sup>345</sup> STS de 26 noviembre 1993.

<sup>346</sup> STS de 25 abril 2000.

<sup>347</sup> STS de 28 octubre 1995.

<sup>348</sup> STS de 3 marzo 1994.

<sup>349</sup> STS de 27 mayo 2000.

<sup>350</sup> Roj: STS 8984/2002. – ECLI:ES:TS:2002:8984. Id Cendoj: 28079120012002102259. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. N° de Recurso: 2038/2000. N° de

mercantil, la jurisprudencia mantiene un concepto amplio, estimando por tal todo documento que sea expresión de una operación mercantil plasmada en la creación, alteración o extensión de obligaciones de naturaleza mercantil, ya sea para cancelar, ya para acreditar derechos u obligaciones de tal carácter, estimándose por tales documentos mercantiles no sólo los expresamente regulados en el Código de Comercio y Leyes mercantiles sino también todos aquellos que recojan una operación de comercio o tengan validez o eficacia para hacer constar derechos u obligaciones de tal carácter o sirvan para demostrarlas, criterio éste acompañado, además, por un concepto extensivo de lo que sea aquella particular actividad. Como documentos mercantiles expresamente citados en estas Leyes figuran las letras de cambio, pagarés, cheques, órdenes de crédito, cartas de porte, conocimientos de embarque, resguardos de depósitos y otros muchos. También son documentos mercantiles todas aquellas representaciones gráficas del pensamiento creadas con fines de preconstitución probatoria, destinadas a surtir efecto en el tráfico jurídico y que se refieran a contratos u obligaciones de naturaleza comercial; finalmente se incluye otro tipo de representaciones gráficas del pensamiento, las destinadas a acreditar la ejecución de dichos contratos como facturas y albaranes de entrega y otros semejantes. Asimismo, los recibos falseados son documentos acreditativos del pago de una obligación de carácter comercial, por lo que la calificación de los documentos como mercantiles, es conforme con nuestra doctrina jurisprudencial<sup>351</sup>.

## **2.4. DOCUMENTO PRIVADO**

El legislador distingue, entre documento público, oficial o mercantil y documento privado, –siguiendo a MORILLAS CUEVA<sup>352</sup>– pero esto no significa que exista un concepto definido legalmente de lo que es documento privado, «la doctrina y jurisprudencia lo desarrollan de una manera residual» o por defecto. Se entiende por

---

Resolución: 867/2002. Procedimiento: Recurso de casación. Ponente: José Antonio Martín Pallín. Tipo de Resolución: Sentencia de 29 julio 2002, caso Banesto.

<sup>351</sup> Roj: SAN 512/2015 – ECLI:ES:AN:2015:512. Id Cendoj: 28079220042015100007. Órgano: Audiencia Nacional. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 4. Núm. de Recurso: 15/2015. Núm. de Resolución: 8/2015. Procedimiento: Penal – Apelación Procedimiento Abreviado. Ponente: Juan Francisco Martel Rivero. Tipo de Resolución: Sentencia, de 09 marzo 2015.

documentos privados «todos aquellos que no ostenten la condición de públicos, oficiales ni mercantiles y que creen o prueben algún derecho posible de vulnerar o resulte de él obligación que afecte a terceras personas»<sup>353</sup>. De esta forma, el Tribunal Supremo entiende como documentos privados –y a título de ejemplo– los siguientes:

«Las participaciones de lotería, que no los billetes de lotería –y por extensión se entiende que los décimos de lotería también pues cada uno representa la décima parte del billete, es decir que en mayor o menor porcentaje aquellos forma parte de éste– las facturas de una compañía de electricidad, los vales de gasolina, las cartas, las entradas de los espectáculos, los anuncios, las circulares de las juntas de un colegio de abogados, los contratos privados de compraventa».

## 2.5. OTROS DOCUMENTOS

Igualmente los documentos anteriormente descritos, no son los únicos, puesto que –y siguiendo a MORILLAS CUEVA<sup>354</sup>– «el Código Penal admite como documentos los despachos transmitidos por los servicios de telecomunicación<sup>355</sup>, a los que equipara a los públicos, oficiales y mercantiles y los certificados<sup>356</sup>».

---

<sup>352</sup> MORILLAS CUEVA, Lorenzo. *Derecho penal. Parte general. Fundamentos conceptuales y metodológicos del Derecho Penal. Ley Penal, op. cit.*, págs. 816 y 817.

<sup>353</sup> En el mismo sentido CÓRDOBA RODA, Juan y GARCÍA ARÁN, Mercedes. *Comentarios al Código Penal. Parte Especial. Op. cit.*, pág. 1854.

<sup>354</sup> MORILLAS CUEVA, Lorenzo. *Derecho penal. Parte general. Fundamentos conceptuales y metodológicos del Derecho Penal. Ley Penal, op. cit.*, pág. 817.

<sup>355</sup> «El despacho telegráfico es el telegrama ya salido de la esfera de poder de los servicios de Telecomunicaciones».

<sup>356</sup> «El certificado es el documento que “se” (*sic*) certifica y por certificar hay que entender hacer cierta una cosa por medio de un documento. Es como ha sido dicho, la verdad legal». Para entender esta definición debemos partir del documento que da origen a la emisión del certificado y que se convierte en el propio documento que ha sido “certificado” al cual sustituye, por la imposibilidad de obtener “físicamente” ese documento del lugar donde se encuentra depositado, piénsese en una inscripción que conste en un Registro Público como puede ser de la Propiedad, Mercantil o Civil.

### 3. CREACIÓN DE DOCUMENTOS SEGÚN FINALIDAD Y DESTINO

#### 3.1. DOCUMENTOS “INTENCIONALES” Y “OCASIONALES”

Nos ofrece CÓRDOBA RODA un distingo entre documentos “intencionales” y “ocasionales” al decir que los primeros «son creados con el propósito de probar una relación o efecto jurídico»<sup>357</sup>, con lo que asistimos a una creación *ex profeso*; por el contrario los segundos “nacen” «en un instante posterior al de la creación del correspondiente soporte, son destinados, a través de un determinado acto, a dar constancia de una cierta obligación o derecho». El autor ofrece varios ejemplos entre los cuales cita «una carta, un análisis de sangre, un dictamen de un arquitecto» establece que justo «a partir del momento en que son incorporados a un procedimiento judicial a través de una Providencia que acuerda la unión de los mismos a unos Autos», haciendo la salvedad que «con anterioridad a tal Providencia, dicha carta, análisis y dictamen no ostentan la condición de documento. De ahí que su alteración no pueda constituir falsedad documental. A renglón seguido concluye diciendo:

«A partir del momento en el que se incorporan a unas actuaciones judiciales, pasan a ser documento, por la razón de que son elementos que pueden probar hechos a los que una Resolución judicial atribuirá eficacia jurídica tal como la absolución o condena de un acusado. Y a partir de dicho momento, las manipulaciones que sobre los mismos se efectúen, podrán constituir falsedad documental»<sup>358</sup>.

Por lo anterior entendemos que el autor excluye, y por tanto libera de toda carga penal de forma directa la actuación falsificadora *ex ante* cometida por el falsificador.

---

<sup>357</sup> JAKOBS, Günther. *Falsedad documental: revisión de un delito de engaño*. Op. cit., pág. 23.

En este sentido JAKOBS construye el concepto de falsedad documental partiendo de esta premisa «cuando se finge que en el “papel” se documenta un efecto jurídico».



En cuanto a la consideración de documento es bastante esclarecedora la STS de 10 de noviembre de 1995, que en su F. de D. QUINTO dice:

«Mas la razón desestimadora del motivo, correspondiente a la estructura legal en que se inserta, radica básicamente en la carencia del carácter de “documento” de los señalados como tales. Se consideran documentos, a los efectos casacionales determinados en el art. 849.2º de la LECrim, aquellas representaciones gráficas del pensamiento, generalmente por escrito, creadas con fines de *preconstitución probatoria* y destinadas a surtir efectos en el tráfico jurídico, originados o producidos fuera de la causa e incorporados a la misma. Han de ofrecer la condición de literosuficientes, que vale tanto como autónomos e independientes, es decir, con virtualidad suficiente para acreditar por sí solos y de forma indubitada, sin necesidad de acudir a otros factores de inferior rango, el error de hecho denunciado y que con tales documentos se trata de evidenciar. Quedan fuera de la concepción expuesta las pruebas personales practicadas aunque, naturalmente, se documenten –en ocasiones bajo la propia fe judicial– a efectos de constancia, todas las cuales, formando la urdimbre probatoria característica del proceso, se remiten a la valoración encomendada al órgano jurisdiccional por el art. 741 de la LECr. En este acervo de acreditamientos –inadecuados para ser tomados en consideración a fines de objetivar el error iuris–, figuran las declaraciones de los inculcados, testigos, informes de autoridades o agentes de la misma, atestados, actas de juicio oral, dictámenes periciales, etc., salvo, caso de estos últimos, en supuestos excepcionales (*Cfr.* sentencias de 17 y 21 de mayo de 1993 y 22 de septiembre de 1995)»<sup>359</sup>.

---

<sup>358</sup> CÓRDOBA RODA, Juan y GARCÍA ARÁN, Mercedes. *Comentarios al Código Penal. Parte Especial. Op. cit.*, págs. 1775 y 1776.

<sup>359</sup> Roj: STS 5661/1995 – ECLI:ES:TS:1995:5661. Id Cendoj: 28079120011995102884. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 2569/1994. Núm. de Resolución: No consta. Procedimiento: Recurso de Casación. Ponente: Francisco Soto Nieto. Tipo de Resolución: Sentencia, de 10 noviembre 1995.

En el mismo sentido Roj: STS 2354/2015 – ECLI:ES:TS:2015:2354. Id Cendoj: 28079120012015100305. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 2089/2014. Núm. de Resolución: 287/2015. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: José Ramón Soriano Soriano. Tipo de Resolución: Sentencia, de 19 mayo 2015.

### **3.2. DOCUMENTOS INDIVIDUALES Y CONJUNTOS**

En relación con el documento en general, CÓRDOBA RODA admite la existencia tanto de las «manifestaciones individualizadas» como de las «integradas en un conjunto». A la primera categoría pertenece, «un escrito de reconocimiento de deuda» así como «un contrato de arrendamiento de vivienda». Y a la segunda «los Autos de un procedimiento judicial, los expedientes administrativos y los protocolos notariales». El autor incluye en esta segunda categoría «los Autos de un procedimiento judicial, los expedientes administrativos y los protocolos notariales». En relación a estos últimos el autor se refiere a «documentos conjuntos» o ¿deberíamos considerarlo como conjunto de documentos?, pues en realidad es lo que forma el protocolo de un notario. Esas declaraciones de voluntad realizadas ante el fedatario público de forma individualizada, prueba de ello es que cada una lleva sus dígitos individualizados de control es decir el número de protocolo y junto al año en el que fue otorgado permite su rápida localización. Es más, esta individualidad se mantiene cuando procedemos a inscribir nuestros poderes de una sociedad mercantil o la titularidad de un bien mueble o inmueble o bien un derecho sobre el mismo sea una hipoteca o cualquier otro, bien sea de naturaleza rural o urbana, al minutar el registrador mercantil o de la propiedad los honorarios profesionales, lo hará sobre la base de un documento, manteniendo así la individualidad del mismo. En el caso de una escritura de división horizontal que afecta al conjunto del inmueble en su totalidad, sirve para desgranar todas las propiedades de modo individual y tanto su compraventa como su posterior inscripción registral se gestionan como acto jurídico individual aunque hayan sido otorgadas ante el mismo notario.

### **3.3. FOTOCOPIAS DE DOCUMENTOS**

La fotocopia es un medio de prueba común, cuyo uso cada vez más extendido, hace que esté muy ligada a la agilidad que la vida actual requiere; en múltiples ocasiones se admite una simple fotocopia del documento nacional de identidad, con lo que sobra y basta con ella; el paradigma se muestra como acompañante inseparable de la autorización expedida por el titular de un carnet de usuario de una institución cualquiera, a favor del autorizado donde éste exhibe su DNI, junto a la autorización

extendida a su favor, lo que le permite realizar algún tipo de gestión siempre que ésta no sea personalísima y por tanto admita su encomienda de gestión.

Este extremo lo deja claro la STS de 22 de mayo de 2014, que en su F. de D. SEGUNDO, dice:

«La más reciente doctrina jurisprudencial respecto al valor de las fotocopias en relación con el delito de falsedad documental distingue los siguientes supuestos.

1º) Las fotocopias de documentos son sin duda documentos, en cuanto escritos que reflejan una idea que plasma en el documento original, sin embargo la reproducción fotográfica solo transmite la imagen del documento no su naturaleza jurídica salvo una posterior autenticación».

2º) Por ello una falsedad, en cuanto alteración de la verdad del documento, realizada sobre una fotocopia no autenticada de un documento oficial o público no puede homologarse analógicamente a la falsedad de un documento de la naturaleza que tenga el original, por lo que sólo podrá considerarse como una falsedad en un documento privado (por todas STS 939/2009 de 18.9).

3º) La doctrina anteriormente expuesta es aplicable a los supuestos de falsedad material, es decir, cuando la falsedad se lleve a efecto alterando el documento en alguno de sus elementos o requisitos de carácter esencial (art. 390.1.1º).

4º) En el caso de que la falsedad consista en simular un documento en todo o en parte, de manera que induzca a error sobre su autenticidad (art. 390.1.2º), lo relevante a efectos de tipificación es la naturaleza del documento que se pretende simular, no la del medio utilizado para ello. Así cuando se utiliza una fotocopia o reproducción fotográfica para simular la autenticidad de un documento, se comete falsedad en documento público, si el documento que se simula es efectivamente un documento público»<sup>360</sup>.

---

<sup>360</sup> Roj: STS 2212/2014 – ECLI:ES:TS:2014:2212. Id Cendoj: 28079120012014100411. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 2248/2013. Núm. de Resolución: 386/2014. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre. Tipo de Resolución: Sentencia, de 22 mayo 2014.

En el mismo sentido las SSTs de 22 de marzo de 2004<sup>361</sup> y la de 29 de enero de 2015<sup>362</sup>.

En sentido contrario la SAP de Murcia de 31 de marzo dos mil quince, en su F. de D. SEGUNDO, dice:

«La jurisprudencia del Tribunal Supremo se ha pronunciado reiteradamente acerca de que en los delitos de falsedad documental en fotocopia la naturaleza que era relevante era precisamente la del documento que se pretendía simular y no el medio utilizado para ello STS 384/2004, de 22.3 y 193/2001, 14.2, entre otras»<sup>363</sup>.

Original y fotocopia mantienen una línea divisoria propia, toda vez que pertenecen a dos parcelas distintas. El primero es producto del acuerdo, del pacto, de la transacción, reflejando el acto en sí; tiene vocación probatoria, si bien posicionadas ambas en distinto nivel, si utilizamos el símil de las *terrazas de cultivo*, a la segunda le correspondería el nivel inferior sin llegar nunca al nivel de la primera, a menos que enrasemos aquella con ésta mediante autenticación directa ante fedatario público. Para

---

<sup>361</sup> Roj: STS 1912/2004 – ECLI:ES:TS:2004:1912. Id Cendoj: 28079120012004100403. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 3412/2001. Núm. de Resolución: 384/2004. Procedimiento: Recurso de Casación. Ponente: Enrique Abad Fernández. Tipo de Resolución: Sentencia, de 22 marzo 2004.

<sup>362</sup> Roj: STS 393/2015 – ECLI:ES:TS:2015:393. Id Cendoj: 28079120012015100040. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 1329/2014. Núm. de Resolución: 11/2015. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre. Tipo de Resolución: Sentencia, de 29 enero 2015.

<sup>363</sup> Roj: SAP MU 712/2015 – ECLI:ES:APMU:2015:712. Id Cendoj: 30030370032015100161. Órgano: Audiencia Provincial. Sede: Murcia. Sección: 3. Núm. de Recurso: 25/2012. Núm. de Resolución: 161/2015. Procedimiento: Abreviado. Ponente: José Luis García Fernández. Tipo de Resolución: Sentencia, de 31 marzo 2015.

Roj: STS 1386/2015 – ECLI:ES:TS:2015:1386. Id Cendoj: 28079120012015100161. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 1215/2014. Núm. de Resolución: 185/2015. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Andrés Palomo del Arco. Tipo de Resolución: Sentencia, de 25 marzo 2015.

Resolución dictada en el mismo sentido y en relación con la conducta de falsedad ideológica, considera «que las fotocopias no pueden configurar un documento mercantil, sino un documento privado, por lo que estaríamos ante un delito del art. 395 CP que quedaría impune pues la falsedad ideológica es atípica cuando se trata de documentos privados» referida al agente comisivo particular. (Cfr. F. de D. Segundo).

CÓRDOBA RODA «la fotocopia no tiene capacidad de ser un soporte material con pretensiones probatorias»<sup>364</sup>.

En definitiva «como ha señalado reiterada jurisprudencia la naturaleza oficial del documento original no se transmite a la fotocopia, salvo supuestos de autenticación, por lo que las alteraciones que se realicen en las fotocopias no constituyen, en principio, falsedad en documento oficial sino en documento privado (STS 674/00,18-02; 183/05, 18-02 -059. Y ello salvo que hubieran sido *compulsadas, cotejadas o autenticadas* (STS 658/03, 09-05-03). La fotografía (fotocopia) sólo transmite la imagen pero no la naturaleza jurídica del documento fotografiado (STS 183/05, 18-02-05).

Considerándose, por tanto, falsedad en documento privado debemos concluir, al igual que la Juez a quo, que ni se ha formulado acusación por tal delito ni el mismo ha sido consumado al no ser introducido el documento en el tráfico jurídico. Así la sentencia del Tribunal Supremo 506/05, 04-04-05, establece que la fe pública y la confianza en el contenido de los documentos se vulnera desde que se inicia la actividad falsaria y se consume para su utilización en el tráfico jurídico. Todo ello ponderando que, por la naturaleza del documento reproducido, estaría llamando al fin de acreditar la identificación en España de un ciudadano francés y ello ante las autoridades competentes por lo que la simple fotocopia, además reducida, sin ningún sello de compulsas difícilmente había de conseguir esta finalidad y, en este sentido, la policía científica ha informado que es un documento sin valor como documento de identidad en nuestro país, ratificando el perito en el plenario en el sentido de que “una fotocopia no tiene valor identificativo”»<sup>365</sup>.

---

<sup>364</sup> CÓRDOBA RODA, Juan y GARCÍA ARÁN, Mercedes. *Comentarios al Código Penal. Parte Especial. Op. cit.*, pág. 1777.

<sup>365</sup> Roj: SAP C 2099/2011 – ECLI:ES:APC:2011:2099. Id Cendoj: 15030370022011100355 Órgano: Audiencia Provincial. Sede: Coruña (A) Sección: 2 Nº de Recurso: 46/2011.Nº de Resolución: 215/2011. Procedimiento: Penal - Apelación Procedimiento Abreviado. Ponente: Maria Dolores Fernández Galiño. Tipo de Resolución: Sentencia.

## **4. CLASES DE FUNCIONES DEL DOCUMENTO**

En opinión de SUÁREZ-MIRA<sup>366</sup>, el documento debe desempeñar una serie de funciones, que permita ser un medio que asegure la confianza en el mismo y garantice la seguridad que el contenido de su emisión implica, y que son las siguientes:

### **4.1. PROBATORIA**

La primera es la «función probatoria», que constituye la característica fundamental del documento, y es la que le concede valor «en tanto la existencia de aquél responde a la necesidad de demostrar una cierta declaración o voluntad». Por tanto, en esta definición, deben quedar excluidos aquellos documentos que no tengan como finalidad la incorporación del mismo al tráfico jurídico. Un ejemplo incorporado por el autor sería el crear una carta o poema. Sin embargo, la mencionada finalidad no es necesario que se produzca en el momento de creación del documento, puede ser en un momento posterior, así cuando se comprueba el plagio en un poema, el autor auténtico, utilizará el documento como prueba de su creación. En igual sentido CALLE manifiesta: «la capacidad del documento de producir una prueba».

### **4.2. PERPETUANTE**

La segunda es la «función de perpetuación», la cual se define como «la materialización de una declaración de pensamiento sobre un concreto soporte que permita su duración en el tiempo». No es necesario que el documento sea «indestructible», únicamente es necesario «que garantice la perdurabilidad indefinida» aunque parece que el soporte usualmente utilizado sea el papel, se permite la utilización de otros medios considerados válidos, tales como, continúa el autor, «las fotografías, las cintas magnetofónicas, los diskettes o “CD’s” de ordenador, e incluso los apuntes contables en una base de datos informática». También el autor ha planteado la posibilidad que el contenido de los documentos sea legible «o comprensión exigible» puesto que «los códigos que permiten acceder a la información pueden limitar la circulación del documento». Para CALLE

«consiste en la incorporación a un medio material de una realidad espiritual mediante la escritura».

### 4.3. GARANTIZADORA

Y la tercera es la «función de garantía» siendo ésta «la que permite reconocer al autor del documento», incorporando «una declaración de pensamiento o de voluntad la de poder referirlo a quien lo hace», es decir cuando proviene de una persona humana. Debiendo distinguirse, entre el «autor del documento», definido como «quien lo confecciona» y el «autor sustancial» cuyo concepto es «quien realiza la manifestación», un exponente del mismo es la función que realizan algunas personas cuando documentan «actos o declaraciones de terceros» y siguiendo el ejemplo mencionado por el autor, un Secretario Judicial debe responder de la veracidad del acta que hubiese creado, en la que se recogen declaraciones de terceros, pues así lo establece la normativa procesal<sup>367</sup>. Coincide CALLE en que «es la declaración de voluntad de persona determinada, lo que comporta su atribución a una o varias personas que son las que la han realizado, bien porque a su pie figuren las firmas de los intervinientes, sea por la constancia de cualquier otro que permita su identificación»<sup>368</sup>.

En cuanto a las funciones propias del documento que venimos refiriendo GOYENA nos la sirve en el orden siguiente: a) perpetuadora «en cuanto fijación material manifestación del pensamiento»; b) probatoria «se ha creado para acreditar» y c) garantizadora «para asegurar que la persona identificada en el documento es la misma que ha realizado las manifestaciones que se le atribuyen en el propio documento»<sup>369</sup>.

---

<sup>366</sup> SUÁREZ-MIRA RODRÍGUEZ, C. (Coord.), JUDEL PRIETO, Ángel y PIÑOL RODRÍGUEZ, José Ramón. *Manual de Derecho Penal. Parte Especial*. Tomo II. 3ª ed. Navarra: THOMSON – ARANZADI, 2005. ISBN 84-470-2405-9, págs. 487 y 488.

<sup>367</sup> Art. 145 LEC: «1. Corresponde al Secretario Judicial, con el carácter de autoridad, dar fe de las actuaciones procesales que se realicen en el tribunal o ante éste, donde quiera que se constituya, así como expedir copias certificadas y testimonio de las actuaciones no secretas ni reservadas a las partes interesadas. Concretamente, el Secretario Judicial: 1º Dará fe, por sí o mediante el registro correspondiente, de cuyo funcionamiento será responsable, de la recepción de escritos con los documentos y recibos que les acompañen. 2º Dejará constancia fehaciente de la realización de actos procesales en el tribunal o ante éste y de la producción de hechos con trascendencia procesal. 2. El Secretario Judicial podrá ser sustituido en los términos previsto en la LOPJ».

<sup>368</sup> CALLE RODRÍGUEZ, Mª Victoria. *Falsedades documentales no punibles*. Op. cit., págs. 129, 132 y 135.

<sup>369</sup> GOYENA HUERTA, Jaime. *Las falsedades documentales. Jurisprudencia comentada*. Op. cit., pág. 44.

## V. DELIMITACIÓN DE LAS CONDUCTAS DE FALSEDAD

### 1. OBSERVACIONES PREVIAS

Tradicionalmente se distingue una dualidad –siguiendo a GARCÍA CANTIZANO<sup>370</sup>– de «ejecución del delito de falsedad documental»<sup>371</sup>. Se refiere a la falsedad material y a la ideológica, tratando de establecer una definición para que acerque sendos conceptos, establecer la distinción entre las conductas es «más teorizante que práctica». Sin embargo, a pesar de ello –y siguiendo de nuevo a GARCÍA CANTIZANO– el legislador del vigente Código Penal, intentó solucionar esta problemática «restringiendo el ámbito de aplicación de la falsedad ideológica a la falsificación de documentos públicos cuando el sujeto activo del delito sea exclusivamente el funcionario que actúa en el ejercicio de sus funciones». Pues ha excluido la posible comisión de la conducta de falsedad ideológica tipificada en el art. 390.4º, por los particulares tanto en documento público, oficial o mercantil tipificado en el art. 392, como «el relativo a la falsificación de documento privado» cuya tipificación ha sido preceptuada en el art. 395.

El hecho es que el funcionario o autoridad que debería estar asimilado a la figura de éste, debe actuar «en el ejercicio de sus funciones», implica que el legislador quiere establecer una «doble restricción».

La primera restricción implica que «cuando afecta al contenido verídico de la declaración documental» limita la conducta típica a aquellos funcionarios o autoridades

---

<sup>370</sup> GARCÍA CANTIZANO, M<sup>a</sup> Carmen. *Falsedades Documentales (en el Código Penal de 1995)*. Op. cit., págs. 107, 109-113.

<sup>371</sup> SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, et al. *Lecciones de Derecho Penal. Parte Especial*. Barcelona: ATELIER, 2006. (Col. Manuales Universitarios). ISBN 84-96354-77-6, pág. 288. «Con la denominación de falsedades se designa un conjunto de conductas cuyo denominador común es el engaño, esto es, la alteración de la verdad», aunque esta «no puede identificarse siempre con la verdad material (correspondencia con la realidad), sino que frecuentemente se trata de una verdad formal, o apariencia de verdad».



que están obligados a «dar constancia fehaciente, ya sea de las declaraciones ante ellos emitidas, ya de los hechos que tengan lugar en su presencia»<sup>372</sup>.

Y la segunda –ya mencionada en los párrafos precedentes– de atipicidad del particular en el supuesto que confeccione un «documento cuyo contenido no es verídico, con independencia del tipo de documento de que se trate». Mencionando especialmente cuando se trate de un particular que realice una «falsa declaración» en un «documento público», un ejemplo podría ser «cuando se declara un precio de compra de un inmueble inferior al que realmente se ha pagado en el acto de formalización de la escritura pública de compraventa». Este caso debería excluirse de la posible aplicación del art. 390, porque no se alteran los «elementos esenciales» del documento, lo que supone que «se mantiene la autenticidad de la declaración» que corresponde recoger fehacientemente la mencionada «manifestación» al funcionario competente.

Esto no implica que se excluyan de tales casos los que «integren el tipo objetivo de otro delito», –y siguiendo con el ejemplo propuesto– en el supuesto de que la manifestación de un precio menor en el contrato de compraventa, se hiciese con la intención de «defraudar a la Hacienda Pública», el delito de falsedad quedaría totalmente subsumido en los delitos contra la Hacienda Pública<sup>373</sup>.

Después de esta introducción a las conductas delictivas cometidas con ocasión de la falsedad ideológica, haremos un estudio más detenido de las formas de ataque al bien jurídico objeto de protección.

Como cuestión precedente al somero estudio de las conductas falsificadoras cometidas por autoridad o funcionario, es necesario establecer los requisitos imprescindibles para subsumir la conducta dentro del tipo. En primer lugar, se exige que la conducta se realice por autoridad o funcionario público. Este concepto se define en el art. 24 del Código Penal<sup>374</sup> y seguidamente también se requiere que «actúe en el ejercicio de sus

---

<sup>372</sup> El «desvalor implícito en la conducta del funcionario responsable –por ejemplo– del Registro de la Propiedad que inscribe una finca bajo el nombre de otra persona, que no es la legítima propietaria tal como figura en la escritura pública de propiedad, no consiste únicamente en faltar a la verdad en la narración de los hechos, si no que en realidad se concreta en el empleo ilegítimo de su potestad de autenticación, a través del cual va a dotar de especiales efectos probatorios a un documento público falso».

<sup>373</sup> En los arts. 305 y 310 del vigente Código Penal.

<sup>374</sup> «1. A los efectos penales se reputará autoridad al que por sí sólo o como miembro de alguna corporación, tribunal u órgano colegiado tenga mando o ejerza jurisdicción propia. En todo caso, tendrán la consideración de

funciones» para esto –y siguiendo a CÓRDOBA RODA– se entiende que dicho requisito se cumple cuando «la respectiva modalidad falsaria sea cometida al desempeñar dicho sujeto una función cuyas normas reguladoras le impongan, de uno u otro modo, la prohibición de realizar la conducta correspondiente a aquella modalidad delictiva»<sup>375</sup>.

## **2. FALSIFICACIÓN DE DOCUMENTOS PÚBLICOS, OFICIALES Y MERCANTILES**

Con carácter previo a las modalidades comisivas específicas, la STS de 20 de mayo de 2013, «No está de más añadir que el criterio diferenciador entre las falsedades en los certificados y los documentos oficiales no es tajante y “sólo la gravedad y trascendencia de la alteración del instrumento documental puede ser un criterio determinante para señalar si se está ante una falsedad documental o de certificados” (STS 27 de diciembre de 2000).

Y tampoco está de más recordar, por su posible incidencia en el enjuiciamiento futuro de este tipo de conductas y la aplicación del principio de proporcionalidad al que se refiere expresamente la sentencia de instancia, que la reciente Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, publicada en el BOE núm. 312, de 28 de diciembre de 2012, modifica expresamente el artículo 398 del Código Penal, aplicado en la sentencia recurrida, para excluir del tipo los certificados relativos a la Seguridad Social y a la Hacienda Pública.

Como señala la exposición de motivos, no es infrecuente la falsificación de los certificados de situación de cotización por las empresas deudoras de la Seguridad Social que, como contratistas o subcontratistas, remiten a las empresas principales o contratistas en el marco de la relación jurídica de las contratas o subcontratas. Existiendo un tipo penal propio de falsedad de certificados, surgía la duda de si debían

---

*autoridad los miembros del Congreso de los Diputados, del Senado, de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas y del Parlamento Europeo. Se reputará también autoridad a los funcionarios del Ministerio Fiscal. 2. Se considerará funcionario público todo el que por disposición inmediata de la Ley o por elección o por nombramiento de autoridad competente participe en el ejercicio de funciones públicas».*

<sup>375</sup> CÓRDOBA RODA, Juan y GARCÍA ARÁN, Mercedes. *Comentarios al Código Penal. Parte Especial. Op. cit.*, págs. 1788 y 1789.

calificarse estas conductas como falsedad en documento oficial cometido por particulares, o como falsedad de certificados cometido por particulares.

Por ello, se ha estimado conveniente una nueva redacción del artículo 398 al que se remite el artículo 399 del Código Penal, que restringe su aplicación a la falsedad de certificados de menor trascendencia y que excluye expresamente todo certificado relativo a la Seguridad Social y a la Hacienda Pública, dada la trascendencia en el tráfico jurídico de certificados falsos en el ámbito tributario y de la Seguridad Social.

Sin efectuar pronunciamiento alguno sobre la referida reforma, evidentemente no aplicable al caso actual por su falta de vigencia en la fecha de los hechos, y tampoco sobre su eventual aplicación a certificados del tipo de los enjuiciados en el presente caso, lo que deberá analizarse en el momento oportuno, sí es conveniente poner de manifiesto dicha modificación legislativa por su relevancia en la definición típica de la falsedad de certificados, y la exclusión de los emitidos en determinados ámbitos»<sup>376</sup>.

## **2.1. MODALIDAD COMISIVA COMETIDA POR AUTORIDAD O FUNCIONARIO PÚBLICO:**

### **2.1.1. SIMULACIÓN DE UN DOCUMENTO**

Se encuentra tipificado en el segundo inciso del art. 390.2º)<sup>377</sup>. Este es uno de los supuestos que expusimos, que podía ser cometido mediante falsedad ideológica o material, según afecte la falsificación al contenido o al continente.

Entiende MORILLAS CUEVA<sup>378</sup> por simulación la representación de «una cosa, fingiendo o imitando lo que no es», creándolo por tanto, en su totalidad, o «bien parcialmente» como el caso de las autoliquidaciones de los diferentes impuestos, en los que existen espacios en blanco que deben ser completados por el particular, otorgándose en estos

---

<sup>376</sup> Roj: STS 2698/2013 – ECLI:ES:TS:2013:2698. Id Cendoj: 28079120012013100423. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 2091/2012. Núm. de Resolución: 432/2013. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Cándido Conde-Pumpido Tourón. Tipo de Resolución: Sentencia, de 20 mayo 2013.

<sup>377</sup> «Simulando un documento en todo o en parte, de manera que induzca a error sobre su autenticidad».

<sup>378</sup> MORILLAS CUEVA, Lorenzo. *Derecho penal. Parte general. Fundamentos conceptuales y metodológicos del Derecho Penal. Ley Penal, op. cit.*, págs. 819 y 820.

documentos la «apariencia de veracidad y legitimidad», debiendo causar los oportunos efectos «sobre terceras personas»<sup>379</sup>.

Añade dicha reciente STS<sup>380</sup> que si se partiese del criterio conforme al cual todo documento cuyo autor aparente coincide con su autor real es auténtico, con independencia de que no responda a realidad alguna, es claro que el art. 390.1.2º del Código Penal quedaría vacío de contenido, pudiendo generar consecuencias negativas para la seguridad del tráfico mercantil e incluso para el normal desarrollo de una convivencia organizada en un ámbito de confianza. Por ello, cabe sostener razonablemente que no puede considerarse como auténtico aquel documento que es incierto en su integridad, salvo en la firma, es decir, que ha sido deliberadamente inventado para acreditar una realidad jurídica totalmente inexistente, que es lo que sucede en el caso actual. Ha de ponderarse la relevancia del principio de lesividad con respecto a falsedades documentales idóneas para ocasionar perjuicios a terceros. Y también que el hecho que se despenalice en el ámbito de los documentos privados una determinada modalidad de falsedad ideológica (art. 390.1.4º) no quiere decir que se despenalicen las restantes. Resulta razonable, por tanto, incardinar en el art. 390.1.2º del Código Penal aquellos supuestos en que la falsedad no se refiera exclusivamente a alteraciones de la verdad de algunos de los extremos consignados en el documento, sino al documento en sí mismo, en el sentido de que se confeccione deliberadamente con la finalidad de acreditar en el tráfico una relación o situación jurídica inexistente. A tenor de lo cual, debe considerarse delictiva la confección de un documento que recoja un acto inexistente, con relevancia jurídica para terceros e induciendo a error sobre su autenticidad (en sentido amplio).

Como señala la STS nº 280/13, de 2-4-2013, en las sentencias más recientes dictadas sobre esta cuestión se ha consolidado el criterio que determinadas falsedades ideológicas siguen estando penadas, si bien con un carácter restrictivo, en el actual texto

---

<sup>379</sup> RODRÍGUEZ RAMOS, Luis. *Código Penal. Comentado y con Jurisprudencia. Op. cit.*, pág. 759.

En sentido contrario entiende que este apartado del Código Penal «se centra en el documento en sí y no a que su contenido parezca veraz».

<sup>380</sup> Roj: SAN 512/2015 – ECLI:ES:AN:2015:512. Id Cendoj: 28079220042015100007. Órgano: Audiencia Nacional. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 4. Núm. de Recurso: 15/2015. Núm. de Resolución: 8/2015. Procedimiento: Penal – Apelación Procedimiento Abreviado. Ponente: Juan Francisco Martel Rivero. Tipo de Resolución: Sentencia, de 09 marzo 2015.

penal, afirmándose que la diferenciación entre los párrafos 2º y 4º del art. 390.1 debe efectuarse incardinando en el párrafo 2º aquellos supuestos en que la falsedad no se refiera exclusivamente a alteraciones de la verdad en algunos de los extremos consignados en el documento, que constituiría la modalidad despenalizada para los particulares de faltar a la verdad en la narración de los hechos (párrafo 4º), sino al documento en sí mismo, en el sentido que se confeccione deliberadamente con la finalidad de acreditar en el tráfico jurídico una realidad jurídica absolutamente inexistente.

### **2.1.2. SUPOSICIÓN DE INTERVENCIONES INEXISTENTES EN UN ACTO O ATRIBUCIÓN DE DECLARACIONES O MANIFESTACIONES DIFERENTES A LAS REALIZADAS**

Se encuentra regulado en el art. 390.3º)<sup>381</sup>, es un tipo que –según MORILLAS CUEVA<sup>382</sup>– «está integrado» a su vez por dos tipos de conductas diferentes, de una parte, atribuyendo «la presencia o no en un acto» de determinadas personas, o cuando se personan en el correspondiente acto «la falsa atribución de manifestaciones» o la omisión de las mismas.

Este supuesto es –siguiendo a RODRÍGUEZ RAMOS<sup>383</sup>– de carácter ideológico pues «se falta a la verdad sobre la intervención o manifestación de una persona en un acto», siendo «indiferente que la persona falsamente interviniente haya fallecido o sea imaginaria». Un supuesto fáctico que puede ilustrar este supuesto está recogido en la Sentencia de 28 de mayo de 2015 en la que en «el documento falseado se confeccionó en el año 2008, haciendo intervenir en él como administrador de la sociedad Argamasilla Urbana S.L., a una persona en la que ya no concurría dicha condición, pero que sí la ostentaba en el año 2002, que fue la fecha consignada en el documento. En consecuencia, la falsedad en la fecha del documento, que la parte recurrente califica

---

<sup>381</sup> «Suponiendo en un acto la intervención de personas que no la han tenido, o atribuyendo a las que han intervenido en él declaraciones o manifestaciones diferentes de las que hubieran hecho».

<sup>382</sup> MORILLAS CUEVA, Lorenzo. *Derecho penal. Parte general. Fundamentos conceptuales y metodológicos del Derecho Penal. Ley Penal, op. cit.*, pág. 820.

<sup>383</sup> RODRÍGUEZ RAMOS, Luis. *Código Penal. Comentado y con Jurisprudencia. Op. cit.*, págs. 761 y 762.

como simple falsedad ideológica, adquiere aquí una especial relevancia, pues en el año 2008, fecha en la que realmente se suscribió el documento, se supuso la intervención de una persona que no intervino realmente: el administrador de la sociedad a la que el contenido del documento estaba destinado a perjudicar» por lo que al tratarse de una cláusula no pactada excluiría en todo caso la prescripción del delito, haciendo en todo caso que la condena impuesta se mantenga<sup>384</sup>.

### **2.1.3. FALTAR A LA VERDAD EN LA NARRACIÓN DE LOS HECHOS: DELITO DE INFRACCIÓN DEL DEBER DE VERACIDAD**

Se describe en el art. 390.4º)<sup>385</sup>, cual es la conducta cometida mediante falsedad ideológica en «esencia». Esta conducta se describe ampliamente –siguiendo a MORILLAS CUEVA<sup>386</sup>–, lo que implica que «en ella pueden acogerse el resto de las falsedades ideológicas». Como se expuso en el capítulo II del presente trabajo, «su existencia exige la presencia de un soporte auténtico y legítimo sobre el que se comete la acción falsaria y sobre el que se realiza el atentado a la veracidad mediante manifestaciones falsas sobre elementos esenciales del mismo».

Sin embargo, el contenido de la falsedad ideológica se hace efectiva si se cumplen los siguientes requisitos<sup>387</sup>:

- 1) Debe de existir un escrito que contenga «manifestaciones» siempre que estas se destinen a producir efectos «en el ámbito jurídico» en el que se recoge una declaración de voluntad.
- 2) Que el documento se emita por una persona que esté «dotada de fe pública», por eso «el contenido debe aceptarse como auténtico por la comunidad social».

---

<sup>384</sup> Roj: STS 2352/2015 – ECLI:ES:TS:2015:2352. Id Cendoj: 28079120012015100303. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 1763/2014. Núm. de Resolución: 318/2015. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Cándido Conde-Pumpido Tourón. Tipo de Resolución: Sentencia, de 28 mayo 2015.

<sup>385</sup> «Faltando a la verdad en la narración de los hechos».

<sup>386</sup> MORILLAS CUEVA, Lorenzo. *Derecho penal. Parte general. Fundamentos conceptuales y metodológicos del Derecho Penal. Ley Penal, op. cit.*, págs. 820 y 821.

<sup>387</sup> Estos requisitos están recogidos en las SSTs 13 de abril de 1993 y 3 de febrero de 2003.

Debiendo estar el hecho documentado, en el que se incurre en «mutatio vero o alteración de la verdad» no cierto. Añade dicha reciente STS que si se partiese del criterio conforme al cual todo documento cuyo autor aparente coincide con su autor real es auténtico, con independencia de que no responda a realidad alguna, es claro que el art. 390.1.2º del Código Penal quedaría vacío de contenido, pudiendo generar consecuencias negativas para la seguridad del tráfico mercantil e incluso para el normal desarrollo de una convivencia organizada en un ámbito de confianza. Por ello, cabe sostener razonablemente que no puede considerarse como auténtico aquel documento que es incierto en su integridad, salvo en la firma, es decir, que ha sido deliberadamente inventado para acreditar una realidad jurídica totalmente inexistente, que es lo que sucede en el caso actual. Ha de ponderarse la relevancia del principio de lesividad con respecto a falsedades documentales idóneas para ocasionar perjuicios a terceros. Y también que el hecho de que se despenalice en el ámbito de los documentos privados una determinada modalidad de falsedad ideológica (art. 390.1.4º) no quiere decir que se despenalicen las restantes. Resulta razonable, por tanto, incardinar en el art. 390.1.2º del Código Penal aquellos supuestos en que la falsedad no se refiera exclusivamente a alteraciones de la verdad de algunos de los extremos consignados en el documento, sino al documento en sí mismo, en el sentido de que se confeccione deliberadamente con la finalidad de acreditar en el tráfico una relación o situación jurídica inexistente. A tenor de lo cual, debe considerarse delictiva la confección de un documento que recoja un acto inexistente, con relevancia jurídica para terceros e induciendo a error sobre su autenticidad (en sentido amplio).

Como señala la STS nº 280/13, de 2-4-2013, en las sentencias más recientes dictadas sobre esta cuestión se ha consolidado el criterio de que determinadas falsedades ideológicas siguen estando penadas, si bien con un carácter restrictivo, en el actual texto penal, afirmándose que la diferenciación entre los párrafos 2º y 4º del art. 390.1 debe efectuarse incardinando en el párrafo 2º aquellos supuestos en que la falsedad no se refiera exclusivamente a alteraciones de la verdad en algunos de los extremos consignados en el documento, que constituiría la modalidad despenalizada para los particulares de faltar a la verdad en la narración de los hechos (párrafo 4º), sino al documento en sí mismo, en el sentido de que se confeccione deliberadamente con la

finalidad de acreditar en el tráfico jurídico una realidad jurídica absolutamente inexistente<sup>388</sup>.

#### 2.1.4. MODALIDAD COMISIVA MEDIANTE IMPRUDENCIA GRAVE

Actualmente se preceptúa en el art. 391<sup>389</sup> del vigente Código Penal, es una conducta que –siguiendo a MORILLAS CUEVA<sup>390</sup>– implica «la posibilidad» que con la «actuación imprudente» de la autoridad o funcionario se permite que «otro cometiere alguna de las modalidades del art. 390».

El Tribunal Supremo ha matizado las peculiaridades de este forma comisiva en su jurisprudencia al establecer en el F. de D. SEGUNDO de la Sentencia de 10 de junio de 2015, que «el tipo imprudente en la falsedad es una tipicidad propiciada por la Sala de casación que adquirió rango legal en el Código de 1995, cuando se adopta el sistema de *numerus clausus* en la incriminación de la imprudencia. La subsunción por imprudencia de la falsedad tuvo su origen en unos hechos, frecuentes hace años que determinaron la condena de determinados funcionarios públicos con fehaciencia pública a los que la ley obligaba a una presencia física que se incumplía de manera sistemática, por lo que la frase “ante mí”, no dejaba de ser una expresión carente de contenido real. Las defectuosas identificaciones de intervinientes en las actas públicas se solucionaron en la jurisprudencia con la condena por delito culposo cuando a causa de esa falta de presencia se producían errores en la identificación de los comparecientes ante el fedatario público (vd. STS 18/2010, de 25 de enero). Consecuentemente, la casuística

---

<sup>388</sup> Roj: SAN 512/2015 – ECLI:ES:AN:2015:512. Id Cendoj: 28079220042015100007. Órgano: Audiencia Nacional. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 4. Núm. de Recurso: 15/2015. Núm. de Resolución: 8/2015. Procedimiento: Penal – Apelación Procedimiento Abreviado. Ponente: Juan Francisco Martel Rivero. Tipo de Resolución: Sentencia, de 09 marzo 2015.

En el mismo sentido Roj: STS 2614/2014 – ECLI:ES:TS:2014:2614. Id Cendoj: 28079120012014100487. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 1781/2013. Núm. de Resolución: 441/2014. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Manuel Marchena Gómez. Tipo de Resolución: Sentencia, de 05 junio 2014.

<sup>389</sup> «La autoridad o funcionario público que por imprudencia grave incurriere en alguna de las falsedades previstas en el artículo anterior o diere lugar a que otro las cometa, será castigado con la pena de multa de seis a doce meses y suspensión de empleo o cargo público por tiempo de seis meses a un año».

<sup>390</sup> MORILLAS CUEVA, Lorenzo. *Derecho penal. Parte general. Fundamentos conceptuales y metodológicos del Derecho Penal. Ley Penal, op. cit.*, pág. 822.



de la falsedad documental de funcionario público imprudente del art. 391, se manifestaban en relación con las modalidades 3ª y 4ª del art. 390.1 CP. Es cierto que en ocasiones, en los ejemplos recogidos, la acusación o incluso el Tribunal califica conjunta o alternativamente por las modalidades falsarias primera y cuarta del art. 390.1 CP; pero a los efectos que ahora analizamos, lo trascendente es que de las cuatro modalidades que el art. 390.1 recoge, es dable pensar en actividades no intencionales donde por falta de la debida diligencia se altere un documento, de manera que se cambie su forma o esencia; se suponga la intervención en un acto de personas que no lo han tenido o se les atribuya declaraciones distintas de las vertidas, o se falte a la verdad en la narración de los hechos. Pero no resulta viable simular un documento de forma negligente, por cuanto dicha acción exige fingimiento, es decir una intencionalidad directamente encaminada a lograr ese resultado. Consecuentemente, si la acusación dolosa de falsedad es por simular un documento de manera que induzca a error sobre su autenticidad, trocar la condena por falsedad culposa, que no ha sido objeto de acusación, exige trocar el fingimiento, la doblez, por el descuido, la negligencia; es decir, cambio de la actividad típica, del verbo nuclear de la acción: simular que no resulta posible cometer de manera imprudente; circunstancia que no acaece con el resto de modalidades de falsedad documental, donde alterar, suponer en un acto la participación de personas que no la han tenido, atribuir a los que han intervenido declaraciones diversas de las manifestadas o faltar a la verdad en la narración de los hechos, pueden acaecer también por falta de diligencia en la elaboración, configuración o redacción del documento. De ahí que el motivo, en cuanto la calificación de ambas acusaciones era por falsedad documental dolosa de funcionario público del art. 390.1.2º, no pueda prosperar<sup>391</sup>.

---

<sup>391</sup> Roj: STS 2764/2015 – ECLI:ES:TS:2015:2764. Id Cendoj: 28079120012015100371. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 2239/2014. Núm. de Resolución: 377/2015. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Andrés Palomo del Arco. Tipo de Resolución: Sentencia, de 10 junio 2015.

La misma Sentencia en su F. de D. TERCERO, dice:

– De otra parte, la modalidad falsaria por imprudencia exige en contraposición a la modalidad dolosa, que la autoridad o el funcionario público haya creado un riesgo previsible para el bien jurídico protegido que debería haber conocido si hubiera actuado con la debida diligencia, que este resultado esté fuera del riesgo permitido, que la omisión del deber de cuidado sea grave y que además la falsedad le sea objetivamente imputable en cuanto ha constituido la concreción de la conducta realizada (TS 37/2003, de 22 de enero). Resolución en que se absuelve al responsable municipal que emitió un informe en el que hacía constar que, según se desprendía de los antecedentes obrantes en las dependencias municipales y de las consultas verbales realizadas a las distintas delegaciones, los trabajadores del Ayuntamiento que percibían salario de oficial conductor, conducían vehículos de más de 3.500 kg.;

### 3. MODALIDAD COMISIVA COMETIDA POR PARTICULAR

Se recoge en el art. 392<sup>392</sup> del texto legal vigente, en el que «la descripción típica», –y siguiendo a MORILLAS CUEVA<sup>393</sup>– excluye la comisión de esta conducta delictiva de falsedad ideológica por parte de los particulares o bien de aquellos funcionarios o autoridades públicas que en «el momento de la comisión de la falsedad no se encuentre en el ejercicio de sus funciones», pues se sigue «la tradicional idea» de que la mencionada conducta sólo puede ser cometida por los funcionarios o autoridades públicas. Es un delito esencialmente doloso, lo que excluye las demás posibilidades comitivas.

### 4. FALSEDAD DE USO DE DOCUMENTO FALSO

En este punto, –y siguiendo a ORTS BERENGUER<sup>394</sup>– se hace necesario una breve referencia a la descripción típica, de lo que habitualmente se denomina “falsedad de uso” de esta conducta, para esto, debemos establecer como punto de partida «los elementos integrantes de esta infracción». El Tribunal Supremo, los ha desglosado con gran exactitud: «1) presentación en juicio de un documento público, oficial o mercantil

---

informe que elaboró tras simples consultas verbales en las distintas delegaciones, no adecuándose a la realidad de los hechos en el momento de ser efectuado, pues en la fecha interesada no existía diferencia alguna en función del peso del vehículo que se conduciera, entre los conductores del Ayuntamiento.

De igual modo, la STS núm. 1227/2001, de 18 de junio, afirma que no es delictiva la confección por funcionarios de policía local de un acta de intervención cautelar de pantalones que se ofrecían en venta ambulante sin licencia municipal, que rectificaba la extendida el día precedente en el momento de la intervención en cuanto al número de prendas ocupadas, omitía las observaciones de la patrulla y la referencia al artículo infringido del CP, manteniendo que el interesado no deseaba firmar, a pesar de que no se hallaba presente. Y ello en base a similar argumento: La conducta típica requiere, en contraposición a la modalidad dolosa, que la autoridad o el funcionario público haya creado un riesgo previsible para el bien jurídico protegido que debería haber conocido si hubiera actuado con la debida diligencia, que esté fuera del riesgo permitido y que además le sea objetivamente imputable en cuanto ha tenido su concreción y realización en la conducta realizada».

<sup>392</sup> «El particular que cometiére en documento público, oficial o mercantil, alguna de las falsedades descritas en los tres primeros números del apartado uno del art. 390, será castigado con las penas de prisión de seis meses a tres años y multa de seis a doce meses».

<sup>393</sup> MORILLAS CUEVA, Lorenzo. *Derecho penal. Parte general. Fundamentos conceptuales y metodológicos del Derecho Penal. Ley Penal, op. cit.*, pág. 823.

<sup>394</sup> ORTS BERENGUER, Enrique. *Derecho Penal. Parte Especial*. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 2004, págs. 863 y 864.

falsos<sup>395</sup>; 2) a sabiendas de su falsedad; 3) sin haber tomado parte en su falsificación; 4) que la falsedad revista alguna de las formas prevista en el art. 390, y 5) que se declare judicialmente la falsedad del documento de manera directa y expresa» (SSTS de 2 de febrero de 1989 y 10 de abril de 1992).

Así la STS de 14 de Febrero de 2005, núm. 172, haciéndose eco de la STS 1455/2003, de 8 de noviembre (RJ 2003\9385), entiende que la comisión de este delito de falsedad de uso constituye un «delito de estafa procesal, que se compone de una serie de elementos que, debidamente fraccionados o aislados, constituirían, por sí solos, diversas modalidades delictivas en cuanto que lesionan diferentes bienes jurídicos. Su dinámica exige la puesta en marcha de una trama, que necesita un complejo desarrollo y que comienza presentando, ante un órgano jurisdiccional, una petición falsa con el objeto de inducirle a que satisfaga sus pretensiones, lo que, correlativamente, podrá causar un perjuicio a la persona contra la que se dirige el proceso, cuya escenificación se consigue con premisas desleales y torticeras».

En la estafa procesal, –regulada en el art. 250.1. 7º redactada conforme a la Ley 1/2015 de 30 de marzo– el engaño presenta unas especiales características. El órgano juzgador juega un papel de espectador o persona interpuesta que, en principio, ignora el propósito del actor. Por otro lado, la parte afectada intentará demostrar, de igual manera, que lo pretendido no sólo es indebido, sino que se trata de una petición basada en hechos y datos falsos. Sin entrar en su adecuado encaje sistemático en el contexto de los tipos penales y de los bienes jurídicos protegidos, lo cierto es que nuestro legislador, contempla esta figura entre las modalidades de estafa<sup>396</sup>.

La Sentencia que hemos citado, distingue entre *estafa procesal*, propia e impropia. Se utiliza la denominación de *propia* cuando el sujeto engañado es el juez. Los ardides, inexactitudes y falsedades, incorporadas a los documentos en que se formula la

---

<sup>395</sup> HERRERO HERRERO, César. *Introducción al Nuevo Código Penal (Parte General y Especial)*. Madrid: DYKINSON, 1996, pág. 332. La presentación en juicio, excede el ámbito del juicio oral, puesto que la Ley no lo preceptúa en el articulado, «habrá que entenderlo como presentado en cualquier momento del proceso judicial», de carácter penal o civil, haciéndolo extensivo a la preparación del juicio oral pues en éste comienza a «desarrollarse una actividad jurisdiccional» con carácter contradictorio.

<sup>396</sup> «Art. 250.1 7º. El delito de estafa será castigado con las penas de prisión de uno a seis años y multa de seis a doce meses, cuando se cometa estafa procesal. Incurrir en la misma los que, en un procedimiento judicial de cualquier clase, manipulen las pruebas en que pretendieran fundar sus alegaciones o emplearen otro fraude procesal análogo,

demanda o denuncia están destinados, como es lógico, a defraudar a la parte afectada o lo que es lo mismo, a tratar de conseguir una sentencia injusta a sabiendas de la falsedad de sus pretensiones. Si se produce la resolución, el engañado realmente o el inducido a error, es el juez, ya que la parte perjudicada conoce la verdadera realidad y es consciente de la falsedad, pero no consigue desmontarla procesalmente, a pesar de sus alegaciones y protestas. En este supuesto se produce lo que se conoce doctrinalmente como estafa triangular en la que el juez ostenta la consideración de protagonista involuntario en virtud de la jurisdicción que ejerce. La estafa procesal *impropia*, es aquella en la que se trata de inducir a error a la contraparte, llevándola a una vía procesal, en la que el juez se limita a examinar las alegaciones. El que resulta finalmente condenado es el que, en virtud de estas ocultaciones o engaños, se ve perjudicado en su patrimonio de manera efectiva».

Siguiendo a ORTS BERENGUER<sup>397</sup>, el perjuicio que se alude «puede ser de cualquier clase, no sólo económico, y que no es preciso que llegue a ocasionarse, pues es suficiente con que el uso del documento falso sea adecuado para ocasionarlo, aunque es imprescindible que el sujeto tenga ánimo de perjudicar (lo que no es si no un elemento subjetivo del tipo)».

Tal y como ha quedado expuesto y concretado en el apartado anterior, el bien jurídico protegido en el que el objeto del delito sea un documento público, oficial y mercantil, es la fe pública, y en el caso de los documentos privados, lo que se protege son las tres funciones principales que los documentos desempeñan en el tráfico jurídico y que son las de perpetuación, garantía y probatoria.

Sin embargo, el Código al establecer tipicidades en otros artículos que también tienen un componente de falsedad documental, nos podría hacer pensar, que al extenderse el objeto de protección, a los documentos privados, la función probatoria del mencionado documento –pues se produce alteración de esta función cuando el documento se

---

provocando error en el juez o tribunal y llevándole a dictar una resolución que perjudique los intereses económicos de la otra parte o de un tercero».

<sup>397</sup> ORTS BERENGUER, Enrique. *Derecho Penal. Parte Especial. Op. cit.*, págs. 863 y 864.

presenta en juicio—, podría entrar en concurso de leyes<sup>398</sup>, por la aplicación del art. 396<sup>399</sup>, —que lo considera un delito de falsedad documental—, con el art. 461.2<sup>400</sup>, en el que se considera como un delito contra la Administración de Justicia, sin embargo, —y siguiendo a GONZÁLEZ RUS<sup>401</sup>— la Ley Orgánica «15/2003, ha suprimido el contenido del apartado 2 del art. 461, pasando a tener esta enumeración el que antes era apartado tres», lo que implica que de esta manera, se ha procedido a la eliminación «como delito contra la Administración de Justicia la presentación en juicio de elementos documentales falsos» dolosamente, resolviéndose, el «concurso de normas que se planteaba» con los mencionados artículos, manteniéndose dentro de las falsedades a quien cometiere la mencionada conducta, de presentación «en juicio de un documento falso a sabiendas de su falsedad». Por lo tanto, no se ha producido, «despenalización alguna puesto que los comportamientos serán ahora punibles como falsedades<sup>402</sup>», preceptuando la nueva redacción del apartado dos del art. 461 (anterior apartado 3) que agrava la pena del apartado precedente, «si quien presenta al testigo, perito o intérprete mendaz es abogado, procurador, graduado social o representante del Ministerio Fiscal, siempre que presenten los testigos, peritos o intérpretes en actuación profesional o ejercicio de su función», elevando la pena del apartado 1 a su mitad superior e imponiendo la de «inhabilitación especial para empleo, o cargo público, profesión u oficio, por tiempo de dos a cuatro años».

---

<sup>398</sup> Que se hubiese podido resolver mediante la regla número 4 del art. 8 del Código Penal, en el que se establece que: «*En defecto de los criterios anteriores, el precepto penal más grave excluirá los que castiguen el hecho con pena menor*», con lo que sería aplicable el castigo establecido en el art. 461.2.

<sup>399</sup> «*El que, a sabiendas de su falsedad, presentare en juicio o, para perjudicar a otro, hiciere uso de un documento falso de los comprendidos en el artículo anterior, incurrirá en la pena inferior en grado a la señalada a los falsificadores*».

<sup>400</sup> «*La misma pena se impondrá al que conscientemente presente en juicio elementos documentales falsos. Si el autor del hecho lo hubiera sido además de la falsedad, se impondrá la pena correspondiente al delito más grave en su mitad superior*».

<sup>401</sup> GONZÁLEZ RUS, Juan José. *Derecho Penal Español. Parte Especial*. 2ª ed. Madrid: DYKINSON, 2005, págs. 996 y 997.

<sup>402</sup> Tal y como la Sentencia dictada por el Tribunal Supremo el 14 de Febrero de 2005, núm. 172, reconoce en el Fundamento de Derecho sexto —haciéndose eco de la Sentencia emitida también por este mismo Tribunal de 3 octubre 2002, número 1606— que «el art. 396 del Código Penal, en tanto que no tipifica un delito de falsedad, sino un delito de presentación en juicio de documento falso, es idéntico al del art. 461.2 del Código Penal, que tipifica la presentación en juicio de elementos documentales falsos» y por tanto, esta «dualidad... obedece según lo interpreta la doctrina a un simple error legislativo». En el mismo sentido la STS de 13 diciembre 2005, número 1516.

El establecer la despenalización del art. 461.2 no lleva consigo que si concurre la conducta tipificada en el art. 461.1 «castiga como autor de falso testimonio a quien presentare a sabiendas testigos falsos o peritos o intérpretes mendaces», considerándose «directamente como autor de falso testimonio al extraño (sujeto no cualificado) que participa (como inductor o como cooperador necesario) en el falso testimonio que presta directamente el testigo o el perito o en la traducción que hace el intérprete», con lo que exclusivamente, la conducta «sólo puede cometerse por quienes conforme a las leyes procesales tienen reconocida la facultad de presentar a unos y otros: las partes y su representante y el Ministerio Fiscal, que son, los únicos posibles sujetos activos», lo que «presupone que quienes declaran falsamente están previamente concertados con el autor del delito quien los presenta en juicio».

Después de realizar una breve referencia –en este apartado– a la resolución de la problemática concursal de normas entre los delitos de falsedad documental y la Administración de Justicia, entramos en la conducta de falsificación de documentos privados.

## **5. FALSIFICACIÓN DE DOCUMENTOS PRIVADOS:**

### **5.1. MODALIDAD COMISIVA COMETIDA POR PARTICULAR**

En la «Sección segunda de este Capítulo III» en su art. 395<sup>403</sup> del Código Penal, se recoge esta clase de falsificación documental. Las características fundamentales de la descripción del tipo se encuentran según MORILLAS CUEVA<sup>404</sup>, «en el objeto material»<sup>405</sup>, «en los sujetos»<sup>406</sup>, y «las falsedades a las que remite»<sup>407</sup>. En este tipo de

---

<sup>403</sup> «El que, para perjudicar a otro, cometiere en documento privado alguna de las falsedades previstas en los tres primeros números del apartado 1 del art. 390, será castigado con la pena de prisión de seis meses a dos años».

<sup>404</sup> MORILLAS CUEVA, Lorenzo. *Derecho penal. Parte general. Fundamentos conceptuales y metodológicos del Derecho Penal. Ley Penal, op. cit.*, pág. 825.

<sup>405</sup> El documento tiene que tener la condición de privado, según la definición que se ha dado en las páginas precedentes.

<sup>406</sup> En el que puede ser cualquiera.

<sup>407</sup> Se remite a cualquiera de las conductas descritas en el art. 390. 1º, 2º y 3º, excluyendo a los particulares de la comisión de falsedad ideológica.

falsedad –siguiendo a CONDE PUMPIDO<sup>408</sup>– se excluye la posibilidad de la comisión de esta conducta por los particulares puesto que no existe un «deber de veracidad» frente a terceros<sup>409</sup>. En este sentido la STS del 19 de mayo 2015 establece «cuando se confecciona un documento para reflejar una realidad negocial existente, la introducción de datos falsos o inexactos constituiría un supuesto de falta a la verdad en la narración de los hechos, impune cuando el autor es un particular (STS 18 de marzo de 2014)<sup>410</sup>». De esta manera, la conducta delictiva en la que solamente se falta a la verdad en la narración de las mismas sin acompañamiento medial de otro delito se mantiene en la impunidad absoluta.

## **5.2. USO DE DOCUMENTO PRIVADO FALSO**

Se recoge en el art. 396 y nos remitimos a lo expuesto en la falsificación de uso de documentos públicos, oficiales y mercantiles.

## **6. FALSIFICACIÓN DE CERTIFICADOS:**

### **6.1. MODALIDAD COMETIDA POR FACULTATIVO**

Esta modalidad no va a ser objeto de estudio, puesto que la falsedad cometida por un facultativo, es una conducta que es de contenido imposible, en el ámbito de la Hacienda Pública, puesto que para que se puedan deducir los contribuyentes cantidad alguna en el

---

<sup>408</sup> CONDE-PUMPIDO FERREIRO, Cándido. *Código Penal Comentado con concordancias y jurisprudencia*. *Op. cit.*, pág. 1167.

<sup>409</sup> PASTOR MUÑOZ, Nuria. *La determinación del engaño típico en el delito de estafa*. [Prólogo de Jesús-María Silva Sánchez]. Madrid - Barcelona: MARCIAL PONS, 2004. ISBN 84-9768-077-4, págs. 284 y 286.

«Los deberes de veracidad deben determinarse según la posición que el sujeto ocupa en la relación económica y son el “precio” que ha de pagar para poder interaccionar en el mercado».

Es por tanto que la figura básica es el engaño que se considera «como la infracción de un deber de veracidad. La inveracidad se configura de modo objetivo, como discrepancia entre la realidad y lo manifestado por el autor y no como discrepancia entre la representación del autor y lo que él manifiesta».

<sup>410</sup> Roj: STS 2354/2015 – ECLI:ES:TS:2015:2354. Id Cendoj: 28079120012015100305. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 2089/2014. Núm. de Resolución: 287/2015. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: José Ramón Soriano Soriano. Tipo de Resolución: Sentencia, de 19 mayo 2015.

IRPF, se debe tener la condición de minusválido y según el art. 70 RIRPF<sup>411</sup>, pues es el grado de minusvalía acreditado mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las CC.AA., lo que implica que la decisión sobre el reconocimiento de la minusvalía se establece por una decisión de varios facultativos, lo que es poco probable el poner de acuerdo a esos miembros en el momento de falsificación de un certificado, a lo que hay que añadir el examen previo que directamente realizan sobre el minusválido en el que se comprueba la concurrencia efectiva de la minusvalía alegada.

También los pensionistas de incapacidad permanente en el grado de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez de la Seguridad Social se consideran minusválidos. Se considera acreditado de la misma manera, tanto por la declaración judicial de la mencionada pensión, como por la declaración de los órganos competentes.

## **6.2. LIBRADA POR AUTORIDAD O FUNCIONARIO PÚBLICO**

Lo mismo sucede con esta conducta, puesto que en los facultativos concurre la condición de funcionario público y actúan como órgano colegiado.

## **6.3. REALIZADA POR PARTICULAR**

Se recoge en el art. 399.1<sup>412</sup>. Este tipo de falsificación debe recaer sobre –y siguiendo a CORDOBA RODA<sup>413</sup>– una certificación de las descritas en los arts. 397 y 398. La

---

<sup>411</sup> «Acreditación de la condición de discapacitado y de la necesidad de ayuda de otra persona o de la existencia de dificultades de movilidad.

1. A los efectos del IRPF, tendrán la consideración de discapacitados aquellos contribuyentes con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento.

El grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedidos por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas. No obstante, se considerarán a efectos de una minusvalía igual o superior al 33 por ciento los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente en el grado de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento cuando se trate de discapacitados cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado».

<sup>412</sup> «El particular que falsificare una certificación de las designadas en los artículos anteriores será castigado con la pena de multa de tres a seis meses».



falsificación consiste «en la alteración de una certificación existente, a través de la modificación de alguno de sus elementos esenciales». Sin embargo, en el supuesto de que el particular redactase «una certificación como librada por un funcionario o un facultativo», en el que se ha faltado a la verdad en la narración de los hechos, «se habrá cumplido tanto el número 2.º del apartado 1.º del 390, como el número 4.º de dicho apartado». Retomando el ejemplo expuesto anteriormente, la conducta de falsificar un documento acreditativo de minusvalía es relativamente sencilla, al no ser controlado en el momento de su expedición por ningún órgano.

#### **6.4. USO DE DOCUMENTO FALSO O FALSIFICADO**

Se recoge en el art. 399.2<sup>414</sup>. En este artículo «se requiere» que exista «el reconocimiento por parte del sujeto activo de la falsedad de la certificación», siendo persona distinta del falsificador, el que hiciere uso del susodicho documento.

En conclusión: «Respecto al tema de la consumación de este ilícito penal, destacar que la misma se produce desde el mismo momento en que se lleva a cabo la alteración del soporte documental o desde que se crea el inauténtico. Se ha señalado por algún autor que hay que exigir algo más, en el sentido de que debe ser necesario para la efectiva consumación del delito que se ponga el soporte en cuestión en condiciones de producir efectos jurídicos.

De todos modos, esto debe ser objeto de matización. En el caso de que el documento no se proyecte al exterior, no quiere decir que no se consuma la falsificación; lo que sí puede ocurrir es que, atendiendo al ánimo del sujeto activo al llevar a cabo tal conducta, nos podamos mover en una falsificación inocua o doméstica e intrascendente, lo que no supone que no se haya consumado el delito, sino que no existe el mismo, por no reunir la conducta realizada todos los elementos necesarios para ello.

Hay que tener en cuenta, en este sentido, que el Código penal diferencia claramente la conducta de falsificar el documento de la de utilizarlo cuando es falso. Si consideramos necesario que el soporte en cuestión pueda producir efectos jurídicos para entender

---

<sup>413</sup> CÓRDOBA RODA, Juan y GARCÍA ARÁN, Mercedes. *Comentarios al Código Penal. Parte Especial. Op. cit.*, págs. 1870 y 1871.

consumada la acción delictiva, estaríamos, en muchas ocasiones, exigiendo ya el uso efectivo del mismo, pues frecuentemente será el modo ordinario de que se produzca esos efectos.

Estas mismas consideraciones nos llevarán a excluir, salvo casos muy particulares y excepcionales, la posibilidad de apreciar la tentativa en este tipo de delitos»<sup>415</sup>.

La conducta típica del delito de falsedad documental cometida por funcionario público aparece muy concretada y especificada en el propio Código penal.

Esta enumeración va a suponer, siguiendo los principios restrictivos del derecho penal y de prohibición de analogías en contra del reo, que habrá que entender que tales modalidades comisivas constituyen un *numerus clausus* y sólo aquellas concretas actuaciones que puedan encajar en alguno de estos supuestos, podrán entrar dentro del concepto de falsedad tal y como se recoge en el art. 390 del Código penal.

En este sentido señala el TS que:

«Cuando se analiza el delito de falsedad y sus diversas modalidades comisivas, no puede dejar de subrayarse que éstas no constituyen compartimentos estancos, por cuanto es perfectamente posible que un mismo hecho sea susceptible de ser incardinado en más de una de las modalidades típicas recogidas en el art. 390 C.P., como que una misma actividad puede integrarse tanto en la suposición de la intervención de persona que no la ha tenido, como en la simulación total o parcial del documento que prevén los apartados 3 y 2 del citado precepto, respectivamente. (Sentencia de 3 de marzo de 2000-Recurso 534/1998-FJ1.º)».

---

<sup>414</sup> «La misma pena se aplicará al que hiciere uso, a sabiendas, de la certificación falsa».

<sup>415</sup> ARMENTEROS LEÓN, Miguel. *Los delitos de falsedad documental: Comentarios y Jurisprudencia: Adaptado a la reforma operada en el Código penal por LO 5/2010*. Op. cit., págs. 63-65.

## SEGUNDA PARTE

### CAPÍTULO IV

#### VI. ELEMENTOS FUNDAMENTALES EN LA RECAUDACIÓN BAJO LA AMENAZA DE LA FALSEDAD IDEOLÓGICA

##### 1. PRESUPUESTOS PARA ESTABLECER EL IMPUESTO. REQUISITO *SINE QUA NON* PARA LA COMISIÓN DE LA FALSEDAD IDEOLÓGICA

En un asunto tan manido y con una acusada sensación de cercanía como son los tributos<sup>416</sup>, sería lícito pensar que el origen de los mismos se circunscribe a la esfera de lo estrictamente terrenal aunque su creación se nos pudiera antojar a tiempos inmemoriales<sup>417</sup>; toda vez que cada época histórica se ha procurado una regulación en materia impositiva *ad hoc* para cada lugar y situación. Si bien presenta unas características concretas en su forma, en el fondo el denominador común a todas ellas es la recaudación de los mismos, entendida ésta como la manera más directa si no la única de dotar de *numerario* a la Hacienda Pública que se constituye en órgano y herramienta por excelencia de cualquier sistema tributario, prueba de ello es, que ha llegado hasta nuestros días adaptada por la lógica evolución de los tiempos. En un principio nos podría dar la sensación de estar ante algo muy elaborado en su concepción y gratuito por lo demás, todo lo contrario, surge de la necesidad misma: *recaudar para pagar*. Es la primera consecuencia lógica de la puesta en marcha del concepto *sociedad* que por

---

<sup>416</sup> ESPAÑA. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Boletín Oficial del Estado*, 18 diciembre 2003, núm. 302, pág. 44998.

El apartado primero del art. 2 denominado «Concepto, fines y clases de los tributos» lo define como: «Los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos».

<sup>417</sup> RIPALDA, Jerónimo de, SJ. *Catecismo de la doctrina cristiana del P. Ripalda*. [Adiciones de Juan Antonio de la Riva. Volumen compartido con el catecismo del P. Astete]. Madrid: MAEVA, 1997. ISBN 84-86478-58-8, pág. 27.

otro lado, a decir de MUÑOZ DE BAENA «es el resultado de oscuras fuerzas que operan en el seno de los grupos humanos»<sup>418</sup>. Cuando en el núcleo poblacional se materializa esta idea, no nace huérfana pues viene acompañada de su inherente estructura. De acuerdo con LORCA NAVARRETE «surge el Estado, que es un cuerpo nuevo, distinto: Leviathán, una especie de Dios mortal, una persona autorizada por una multitud de hombres, en virtud de un pacto recíproco, para que use, a su arbitrio, del poder de todos, con el fin de asegurar la paz y la defensa comunes»<sup>419</sup>. De su seno emerge el gremio artesanal que suministrará al *Estado* todo aquello de lo que adolece, cubriendo sus carencias materiales; con todo, además deberemos añadir el colectivo humano que atenderá con sus diversas prestaciones personales la estructura estatal formando los distintos estamentos civil, militar y religioso<sup>420</sup>. La contrapartida por los gastos incurridos se corresponde con un endeudamiento para el que es necesario el abono de los mismos y es ahora cuando la imperiosa necesidad de *recaudar* surge con inusitada fuerza. Por su parte el *Estado* debe cubrir sin excepción las necesidades básicas que le presente *su sociedad* y prestarle la protección y el auxilio adecuados para su correcto funcionamiento como indica MARTOS QUESADA<sup>421</sup>. Este *correcto funcionamiento* referido a las prestaciones básicas del Estado no implica que en lo referente a la financiación de las mismas a través de la recaudación de impuestos sea siempre así, –al estar éstos sometidos a factores externos que perturban su puntual y correcta recaudación– y que el Estado lucha por controlar, siendo el fraude fiscal en la mayoría de los casos indetectable por *mor* de la falsedad ideológica que deriva en ocasiones a

---

Tal precepto divino toma cuerpo en el quinto mandamiento de la Iglesia que preceptúa: «Pagar diezmos y primicias».

<sup>418</sup> MUÑOZ DE BAENA Y SIMÓN, José Luis, *et al. El papel de la Historia en los estudios jurídicos. El «Volksgeist»*, en II SAVIGNY en tema xxiv. *La escuela histórica alemana*. Madrid: UNED, 1992. (Adenda. FACULTAD DE DERECHO). ISBN 84-362-2787-5, pág. 58.

<sup>419</sup> LORCA NAVARRETE, José Francisco. *Temas de teoría y filosofía del derecho*. Madrid: PIRÁMIDE, 1993. (Col. Derecho). ISBN 84-368-0769-3, pág. 359.

<sup>420</sup> LARA PEINADO, Federico. *Textos para la historia del Próximo Oriente Antiguo*. Madrid: CÁTEDRA, 2011. (Col. Historia. Serie: Menor). ISBN 978-84-376-2833-2, pág. 22.

Detrás de esta exposición se encuentra la idea resumida «del paso que significó la superación de la aldea (*e-dur*) por el de la ciudad (*uru*)».

<sup>421</sup> MARTOS QUESADA, Juan. *El mundo jurídico en al-Andalus*. Madrid: DELTA, PUBLICACIONES UNIVERSITARIAS, 2004. (Col. Ensayos). ISBN 84-934034-4-X, pág. 7.

Y entre esas *necesidades básicas* deberíamos remarcar la más importante de todas, la fe: «Las funciones del Estado no se limitan solamente a la protección del territorio, interior y exteriormente, sino también a la protección de la fe de sus súbditos».

prestar los servicios sociales que las leyes establecen. Hacer aquí una minuciosa nómina de todo lo anterior quedaría fuera del ámbito de este trabajo además de ser ocioso pues de sobra es conocido por todos las numerosas infraestructuras necesarias de añejas sociedades, tales como recintos amurallados, fortificaciones, en fin, todo lo que constituye defensa, así como puentes y calzadas que permitan la actividad diaria o dicho de otro modo, lo que hoy entendemos por *obra civil*; amén de pertrechar a un ejército estable para su participación en campañas bélicas y como elemento disuasorio ante una posible acción de hostigamiento exterior; con lo que el *Estado* se convierte en garante y gestor a la vez de recursos propios que son los ajenos, armonizando en la medida de lo posible los ingresos obtenidos mediante el cobro de tributos y la atención de los gastos por la contraprestación de los servicios prestados. Es tal la importancia de los mismos que incluso se ha llegado a emplear como excusa bélica: «los judíos interrumpieron el tributo que anualmente pagaban a los neobabilonios, hecho que motivó que el rey atacase Jerusalén»<sup>422</sup>.

### 1.1. LA FALSEDAD IDEOLÓGICA EN EL CENSO TRIBUTARIO

Para materializar la operativa recaudatoria se tiene que elaborar un elemento base, imprescindible y previo: el *censo*; este quizá sea el lugar donde con mayor comodidad se aloje la falsedad ideológica, pues su elaboración depende al ciento por ciento de la voluntad del censado, el cual a través de su soberana voluntad determina si se inscribe o no, o a cuantos miembros de su familia censa; en este caso el Estado está en manos del particular. MELGAR y BARRIONUEVO, entienden que «la finalidad de los primeros censos no era el conocimiento de la población en sí, sino el obtener unas listas, que relacionasen a los vecinos con el padrón o rey con el fin de distribuir los impuestos directos de modo equitativo y eficiente y poder asignar recursos a los principales proyectos políticos»<sup>423</sup>. Ahora bien, si hemos determinado el origen o la justificación

---

<sup>422</sup> LARA PEINADO, Federico. *Textos para la historia del Próximo Oriente Antiguo. Op. cit.*, pág. 48.

<sup>423</sup> MELGAR GARCÍA, Marta y BARRIONUEVO DOLMOS, Augusto. *Censos de población en España. Una larga tradición*. Índice: Revista de estadística y sociedad. ISSN-e 1696-9359, núm. 37, 2009, (cfr. pág. 7), págs. 7 y 8.

del mismo, también nos podríamos preguntar sobre sus comienzos<sup>424</sup>. Sin menoscabo que extramuros a nuestra cultura GERNET sitúa «el primer censo conocido de la historia» en China en la que durante «los siglos IV y III antes de nuestra era tuvo lugar el primer crecimiento demográfico del mundo chino»<sup>425</sup>. En la indagación sobre los antecedentes de la actualización de los *censos fiscales*, aunque el nacimiento de la obligación tributaria fuese anterior, nos podríamos remontar a tiempos bíblicos de María y José. «Sucedió que por aquellos días salió un edicto de César Augusto ordenando que se empadronase todo el mundo. Este primer empadronamiento tuvo lugar siendo gobernador de Siria, Cirino»<sup>426</sup>. Censo del que ÁLVAREZ MATEO reconoce explícitamente la dificultad de datar la promulgación debido a la ambigüedad de las fuentes, y como dice: «si era para todo el imperio o solo para Judea»<sup>427</sup>. Como hemos dicho la implantación de cualquier sistema tributario, requiere en primer lugar un conocimiento previo y exacto de personas y cosas; las personas, –sujetos pasivos diríamos en terminología actual–, son las que en potencia han de integrar dicho colectivo junto a su patrimonio, las que al fin y a la postre van a sustentar el *Erario público* que a su vez sirve de apoyo a la creación de cualquier forma de poder estatal, tanto *ex novo* como para su posterior subsistencia. Un ejemplo claro de esta existencia de censos, lo podemos encontrar en la República romana, –tal y como manifiesta VIÑAS– que a través de la *Lex de Potestate Censoria* se «ratificaba el nombramiento de los censores llevado a cabo, facultándoles para el desempeño de sus peculiares funciones: confeccionar el censo, velar por la moral pública (*cura morum*) y gestionar

---

<sup>424</sup> *Biblia de Jerusalén. Ex 30, 14. Op. cit.* [Trad. José Goitia], pág. 103.

Tanto es así que en su justificación y con la apoyatura de la imprescindible elaboración previa de un censo traemos a colación estos pasajes bíblicos: «Todos los comprendidos en el censo, de veinte años en adelante, pagarán el tributo reservado a Yahveh».

*Ex 30, 11 y 12.* «Tributo para la Tienda del Encuentro: Habló Yahveh a Moisés, diciendo: Cuando cuentes el número de israelitas para hacer su censo, cada uno pagará a Yahveh el rescate por su vida al ser empadronado, para que no haya plaga entre ellos con motivo del empadronamiento».

<sup>425</sup> GERNET, Jacques. *El mundo chino. Op. cit.*, pág. 74.

<sup>426</sup> *Biblia de Jerusalén. Lc 2,1. Op. cit.* [Trad. Marciano Villanueva], pág. 1460.

<sup>427</sup> ÁLVAREZ MATEO, Amador. *Memorias de Adán*. Madrid: BUBOK PUBLISHING, 2011. ISBN 978-84-686-0299-8, pág. 212.

adecuadamente el patrimonio del Estado»<sup>428</sup>. Este censo, en el que figuraban –como pone de relieve SÁNCHEZ-ARCILLA– «consignados los bienes de cada ciudadano y su conducta (*nota censoria*)»<sup>429</sup>. El censo servía de base para el reclutamiento del ejército y la tributación de los *cives*»<sup>430</sup>. Pensemos en dos fases sucesivas en el tiempo; la primera –cubierta de sospecha– de elaboración y conocimiento demográfico en base tal vez a la frase inmortalizada por CAMPOAMOR: «Ni son todos los que están, ni están todos los que son»<sup>431</sup>. De igual forma que el personaje de este autor, debió pensar el recaudador de impuestos muchos siglos antes que esta frase fuere acuñada y cuajase entre nosotros. Para lograr culminar con éxito dicha empresa forzosamente tendremos que conocer, y para conocer es imprescindible censar<sup>432</sup>. Salvedad hecha del riesgo que supone el hecho mismo de censar por la acechanza que representa la falsedad ideológica al no coincidir los datos de la base censal con la realidad. Las consecuencias de lo hasta aquí expuesto se traduce en una mayor recaudación al aumentar significativamente el número de contribuyentes y el segundo paso a que aludíamos consiste en el aumento de la *presión fiscal* en razón directa al incremento de la falsedad ideológica que actúa sobre los que ya están censados junto a su patrimonio sea de bienes raíces o no, lo que por

---

<sup>428</sup> VIÑAS, Antonio. *Instituciones políticas y sociales de Roma: monarquía y república*. Madrid: DYKINSON, 2007. (Col. Monografías de derecho romano. Sección Derecho público y privado romano; núm. 32). ISBN 978-84-9849-004-6, pág. 109.

<sup>429</sup> GARCÍA GARRIDO, Manuel Jesús. *Diccionario de jurisprudencia romana*. 3ª ed. reimp. Madrid: DYKINSON, 1990. ISBN 84-86133-16-5, págs. 248 y 249.

«Nota de censura que durante la República y comienzos del Principado insertaba el censor con relación a *Derecho penal. Parte general. Fundamentos conceptuales y metodológicos del Derecho Penal*.mores. Esta nota censoria, además de afectar a los derechos privados y públicos, podía conllevar un aumento de la imposición tributaria de los afectados. La vigencia era equivalente al tiempo que permaneciese el censor que la impuso en el cargo, aunque el sucesor podía ratificarla o anularla».

<sup>430</sup> SÁNCHEZ-ARCILLA BERNAL, José. *Manual de historia del derecho*. *Op. cit.*, pág. 12.

<sup>431</sup> CAMPOAMOR Y CAMPOOSORIO, Ramón de. *Cuerdos y locos*. Madrid: LIBRERÍA DE LA VIUDA E HIJOS DE CUESTA, 1873, pág. 100.

Comedia en tres actos. La acción transcurre en el «antiguo hospital de locos de Valencia» aunque bien se podría aplicar por similitud a la *locura recaudatoria* desarrollada por la Hacienda Pública. En la citada obra, D. Liborio de Torrente, uno de los personajes que interpreta a un loco filósofo, concluye la obra diciendo: “En esta santa mansión, / Ni son todos los que están / Ni están todos los que son”. Si bien esta frase sirve de cierre y final a la obra; para el Fisco por el contrario sirve para dar comienzo a la labor investigadora en busca de defraudadores.

<sup>432</sup> CARRIÓN GARZARÁN, Ángel. *La población española y su territorio en Estudios sociológicos sobre la situación social de España 1975*. [Ignacio Bultó Martínez, et al.]; Madrid: EURAMÉRICA, 1976, [nota pie núm. 23]. (Col. Fundación Foessa). ISBN 84-240-0303-9, pág. 15.

Con el pretendido logro de alcanzar en teoría el ciento por cien salvando «los errores de cobertura que cualquier censo comete».

otro lado es la eterna aspiración del *Fisco*; constante que ha mantenido a lo largo de toda su historia que no es otra que la de la humanidad misma, pegado como una segunda piel a la sociedad y formando parte de ella. Acometer un trabajo de envergadura como es la realización del censo del que hablamos, supone tiempo y su confección requiere que dicha empresa se acometa por etapas; de esto que decimos nos da testimonio RATZINGER que a su vez se hace eco de lo manifestado por STÖGER:

«En las circunstancias de entonces, el “censo” se desarrollaba a duras penas y se prolongaba por algunos años. Por lo demás, se llevaba a cabo en dos etapas: primero se procedía a registrar toda propiedad de tierras e inmuebles y luego –como un segundo momento– con la determinación de los impuestos que efectivamente se debían pagar. La primera etapa tuvo lugar por tanto en el tiempo del nacimiento de Jesús; la segunda, mucho más lacerante para el pueblo, suscitó la insurrección (cf. Stöger, p. 373s)»<sup>433</sup>.

Esta fuente citada detalla:

«Augusto ordenó que se constituyera un censo [Nota a pie de página.- Según el Monumentum Ancyranum, Augusto ordenó hacer tres veces el cómputo de los ciudadanos romanos]. Este abarcaba dos cosas: un registro de la propiedad rústica y urbana (para fines del catastro) y una estimación de sus valores para el cálculo de los impuestos»<sup>434</sup>.

Nos dice STÖGER que el censo junto al catastro sirvió para fijar la carga tributaria tal y como venimos defendiendo en nuestra hipótesis de trabajo. Tan estrecha es la relación que mantiene la prestación de un servicio básico que ofrece el *Estado* como es la defensa, manifestada a través del mantenimiento de un numeroso ejército y su nada despreciable maquinaria bélica con la recaudación de tributos basada en la elaboración del censo que al respecto MOMMSEN nos dice lo siguiente:

---

<sup>433</sup> BENEDICTO XVI, PAPA. Joseph RATZINGER. *La infancia de Jesús. Op. cit.*, pág. 69.

<sup>434</sup> STÖGER, Alois. *El Evangelio según San Lucas*; [Tít. orig. *Das Evangelium nach Lukas*. Versión castellana de Alejandro Esteban Lator Ros], 3ª ed. Barcelona: HERDER, 1979. (Serie: El Nuevo Testamento y su mensaje; núm. 3). ISBN 84-254-0609-9, pág. 73.



«A la vez que la nueva organización militar, formó el Estado un catastro exacto de todos los dominios de Roma. Dispuso que se abriese un libro territorial, arreglado más o menos cuidadosamente, en el que los propietarios hacían inscribir sus fincas con todas sus servidumbres activas y pasivas, con todos los esclavos y bestias de tiro o de carga que en ellas tenían. Toda enajenación no hecha públicamente y ante testigos era tenida por nula. La renta, que era el tipo de la conscripción, se revisaba de cuatro en cuatro años. De este modo salieron la mancipación (mancipatio) y el censo (census) de los reglamentos militares de la constitución serviana»<sup>435</sup>.

Es evidente que la bondad de un sistema se mide por el grado de efectividad que ofrece; extremo constatable por el hecho de haber sido adoptado en distintas culturas, máxime si son diametralmente opuestas a la nuestra como es el caso de la china, como matiza GERNET:

«Este sistema fiscal y agrario implicaba un censo muy exacto de la población, un conocimiento preciso del catastro de cada cantón y una clasificación de los individuos en el interior de los grupos de edad definidos por las ordenanzas: “amarillos” (bebés), “pequeños” (niños), “medianos” (adolescentes), adultos y viejos. Durante tiempo se creyó que debido a la complejidad de este sistema administrativo, el “método de reparto igual de la tierra” sólo había existido en teoría. Pero el descubrimiento de manuscritos de los siglos VII y VIII en los oasis de Dunhuang en el Gansu y de Turfan (Gaochang) en Asia Central aportó la prueba de su funcionamiento efectivo».

Lo descrito hasta ahora bien nos pudiera hacer pensar que la solución al fraude tributario pudiese estar en la elaboración del censo, pero siempre y cuando éste fuere fiel reflejo de la realidad en el momento de su confección y se mantuviese en el tiempo. Más adelante GERNET hace una apreciación muy interesante en relación a la fragilidad mostrada por el sistema fiscal al decir: «el sistema de reparto vitalicio de las tierras de

---

<sup>435</sup> MOMMSEN, Theodor. *Historia de Roma. De la fundación a la República*. Vol. I. [Tit. orig. *Römische Geschichte*. Trad. A. García Moreno. Pról. C.-D. af Wirsén], 6ª ed. Madrid: AGUILAR, 1965. (Serie: Biblioteca Premios Nobel). DL. M. 2249-1965(I), pág. 132.

grandes cultivos destinadas a proporcionar el impuesto en grano era complejo y frágil, en la medida en que dependía de un censo y de un catastro precisos y puestos regularmente al día»; con la particularidad que «además, era imposible aplicar en todas partes una legislación uniforme, debido a la diversidad de las condiciones geográficas y a las desigualdades de poblamiento», con el agravante que «las múltiples derogaciones previstas por los reglamentos proporcionaban la ocasión de burlar la ley», volviéndose el sistema más vulnerable a partir de «finales del siglo VII» cuando «la clase de pequeños explotadores beneficiarios de los lotes vitalicios empieza a desintegrarse y la falsificación de los registros del censo se generaliza»<sup>436</sup>. Esta actuación generalizada supone un ataque directo a la línea de flotación de la recaudación pues el Estado se queda sin un elemento clave de comprobación, para mantener a salvo el bien jurídico protegido, el Erario Público, no siendo posible obtener por otro medio distinto el claro contraste que ofrece la conciliación de los datos tributarios con el censo.

## **1.2. LA FALSEDAD IDEOLÓGICA, DISCRETA COMPAÑERA DEL RECAUDADOR DE IMPUESTOS**

Por antonomasia la figura del recaudador se identifica con el tributo y es coetánea a la decisión de crear un sistema tributario para el que hace posible su funcionamiento. No es dable imaginar un sistema tributario máxime en etapa incipiente, que pueda prescindir de esta pieza clave que forma parte de un complejo engranaje y que se comporta como su brazo ejecutor; en otras palabras, alguien que pone en práctica lo que otro determina para allegar fondos a las *arcas públicas*. Esta profesión ostenta la categoría de un funcionamiento por *diferencia* lo que quiere decir que entre la cantidad recaudada y la entregada al fisco es lo que conforma sus emolumentos. La cuestión radica en que en el recaudador se une también la función de policía y como tal surge la pregunta de quien vigila al vigilante. Al ostentar éste la función recaudatoria de modo autónomo, –quiere decir sin supervisión de ningún otro estamento estatal–, lo convierte en infranqueable, lo que da como resultado que el Estado se encuentre en situación de precario respecto a él, pues una falsedad ideológica cometida por el recaudador en

---

<sup>436</sup> GERNET, Jacques. *El mundo chino. Op. cit.*, pág. 236.

cuanto a la liquidación que entrega al mismo sobre el monto recaudado, hace que resulte prácticamente imposible su conciliación, lo que significa estar fuera de control, si no es con el concurso de una herramienta de trabajo fundamental e imprescindible como es el *censo*, que sirva de base a los *libros de registro contables* que permita saber el importe total de lo recaudado. LARA PEINADO, recoge el mandato de Hammurabi al dejar constancia del recaudador en la persona del «portador de obligación»<sup>437</sup>; cometido encomendado a «personas especializadas dentro del ejército o del cumplimiento de tareas de carácter oficial»<sup>438</sup> con expresa prohibición de enajenar; en el mismo sentido se posiciona ÁLVAREZ-PEDROSA. En nuestra opinión bajo esta denominación, tal vez se esconda una disimulada referencia a la actividad recaudatoria que alguien ha de efectuar por cuenta del *Fisco* y que correspondería a la figura del responsable directo: el *recaudador de impuestos*; además de evidenciar, como es obvio, la existencia de los mismos. Desde los comienzos de esta referencia histórica acaecida unos 3000 años a. de J.C., hasta los tiempos del propio Jesús, dicha profesión ha mantenido en esencia a lo largo de este período el mismo estándar de actuación. De los albores de nuestra cultura traemos el pasaje bíblico de la vocación de Mateo en relación directa a la figura del *recaudador de impuestos*: «Al pasar vio Jesús a un hombre llamado Mateo, sentado en el despacho de impuestos, y le dice: “Sígueme”. Él se levantó y le siguió»<sup>439</sup>. Pasaje bíblico de hondo calado del que el PAPA FRANCISCO extrae su lema “*miserando atque eligendo*” y así lo reproduce en su escudo pontificio<sup>440</sup>. Hecho histórico del que JUAN

---

<sup>437</sup> LARA PEINADO, Federico. *Código de Hammurabi. Op. cit.*, 4ª ed., pág. 13.

Ley §38: «Un oficial, un especialista (militar) o un “portador de obligación” no puede ceder por escrito a su mujer o hija (ninguna parte) de su campo, huerto o casa pertenecientes a su feudo». A tenor de esta ley, intuimos que el “portador de obligación” además de recaudador pudiera desempeñar el papel de depositario, cuando dice: «No puede asignarlos (tampoco) para (liberarse de) un apremio», es decir, no puede darlo en garantía ni propia ni ajena, puesto que el bien es de un tercero, y al no pertenecerle carece de la libre disponibilidad que el *dominus* tiene y puede ejercer sobre el mismo, incluso circunscrito al ámbito familiar para cederlo «a su mujer o hija».

Ley §41: «Si un señor adquiere por cambio el campo, el huerto o la casa de un oficial, un especialista (militar) o un “portador de obligación” y además hace un pago adicional, el oficial, especialista (militar) o “portador de obligación” recobrará su campo, su huerto o casa; conservará además el pago adicional que le fue hecho».

<sup>438</sup> ÁLVAREZ-PEDROSA NÚÑEZ, Juan Antonio. *El recluso y el arresto domiciliario en las prescripciones legales hititas en Castigo y reclusión en el mundo antiguo*. [Sofía Torallas Tovar, Inmaculada Pérez Martín (eds.)]. Madrid: CSIC, 2003. (Serie: Manuales y Anejos de «Emérita»; núm. xlv). ISBN 84-00-08168-4, págs. 35 y 36.

<sup>439</sup> *Biblia de Jerusalén. Mt 9, 9. Op. cit.* [Trad. Manuel Revuelta], pág. 1400.

<sup>440</sup> *L'Osservatore Romano. Edición semanal en lengua española*. Ciudad del Vaticano. Año XLIV, núm. 12 (2.307), viernes 22 marzo 2013, pág. 7.

DE PAREJA también quiso dejar clara constancia en su época, recreando la escena en un ambiente propio del siglo XVII, pero con un marcado y llamativo contraste al mantener la condición intemporal de Cristo aunque no así la de san Juan<sup>441</sup>.

Como quiera que el aumento demográfico produjese el crecimiento de las urbes y por ende el de sus grupos sociales, es lógico pensar que una forma de atender al núcleo poblacional fuese con un incremento en el número de profesiones y los recaudadores de impuestos no iban a ser una excepción. Por razones obvias se tiene que armonizar el ejercicio de su actuación, agrupándolos en un colegio profesional y bajo su estructura jerarquizada. De esta evolución también nos habla el Nuevo Testamento: «Había un hombre llamado Zaqueo, que era jefe de publicanos<sup>442</sup> y rico»<sup>443</sup>. Esta figura, no solamente es localizable en un momento histórico determinado, también se hace patente con Hammurabi, los «Gobernadores y jefes militares» al frente de las nuevas provincias realizaban –especificadas por LARA PEINADO– tres funciones: «controlar las posibles sublevaciones, realizar las levas para las campañas militares y recaudar puntualmente los impuestos»<sup>444</sup>. Entendemos que en esencia el *modus operandi* del recaudador ha salvado el paso del tiempo, en este caso medido en siglos, período durante el cual

---

«El lema del Santo Padre Francisco procede de las Homilías de san Beda el Venerable, sacerdote (*Hom.* 21; CCL 122, 149-151), quien, comentando el episodio evangélico de la vocación de san Mateo, escribe: “*Vidit ergo Iesus publicanum et quia miserando atque eligendo vidit, ait illi: Sequere me* (Vio Jesús a un publicano, y como le miró con sentimiento de amor y le eligió, le dijo: Sígueme)”».

*Jesuitas*. También lo publica en su artículo de redacción nominado “Por el ancho mundo”, Barcelona: [PROVINCIA TARRACONENSE DE LA COMPAÑÍA DE JESÚS], núm. 118, Otoño 2013. ISSN 1889-3880, pág. 14.

<sup>441</sup> PAREJA, Juan de. [En línea: <<https://www.museodelprado.es/enciclopedia/enciclopedia-online/voz/pareja-juan-de/>>; consulta: 02 abril 2015].

«Pareja, Juan de (Sevilla o Antequera, h. 1606-Madrid, 1670). Pintor español. Aparte de su obra como pintor, Pareja es fundamentalmente recordado por el soberbio retrato que de él realizó su maestro Velázquez durante su segundo viaje a Italia. El cuadro –conservado en el Metropolitan Museum of Art de Nueva York– fue expuesto en el Panteón, donde el genio sevillano pudo dar muestra de su reconocida flema si, como apunta la tradición, lo realizó “para hacerse la mano”, antes de acometer el retrato del papa Inocencio X. La obra, además de su soberbia calidad artística, muestra la amistad y simpatía que Velázquez sentía por su discípulo. Pareja era esclavo moro al servicio del pintor, quien le concedió la libertad en 1654 en Roma, lo que le permitió ejercer la profesión artística a partir de ese momento. Se sabe que siguió ligado al entorno de Velázquez, especialmente a su yerno y también discípulo, Martínez del Mazo».

<sup>442</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *Diccionario...*, *op. cit.*; entrada: /publicano/. (Del lat. *publicānus*), pág. 1196.

«Entre los romanos, arrendador de los impuestos o rentas públicas y de las minas del Estado».

<sup>443</sup> *Biblia de Jerusalén. Lc 19, 2. Op. cit.*, pág. 1486.

evoluciona la forma pero mantiene el fondo<sup>445</sup>. *Mutatis mutandis* lo encontramos en el siglo XVIII en Francia, descubrimiento que hacemos llevados de la mano por BERMUDO ÁVILA cuando nos explica que: «La corona establecía los impuestos y el “*fermier*”, que había comprado el derecho de recaudación en una zona, se encargaba de hacerlos efectivos recibiendo un importante porcentaje»<sup>446</sup>. Salvedad hecha de la honradez presupuesta que siempre debe presidir la actuación del recaudador, no hay que olvidar que su propia debilidad al distraer parte de la cantidad recaudada dejaría la puerta abierta a la falsedad ideológica.

---

<sup>444</sup> LARA PEINADO, Federico. *Textos para la historia del Próximo Oriente Antiguo*. *Op. cit.*, pág. 34.

<sup>445</sup> Es alcanzable por todos que los medios materiales con los que contaba el recaudador de antaño, al tener que enviar a sus emisarios, caballeros armígeros, a recorrer al punto todo lo largo y ancho del territorio sometido a su control, dista mucho de la era *cibernetica* actual, donde la gestión recaudadora no requiere forzosamente que sea acompañada en todos los casos por un desplazamiento físico de personas tanto del recaudador como del contribuyente, compartiendo casa común, la denominada *aldea global*.

<sup>446</sup> BERMUDO ÁVILA, José Manuel. *Helvétius y D'Holbach*. [Helvétius, Claude-Adrien; Holbach, Paul Henri Dietrich, baron d' (1723-1789)]. Barcelona: HORSORI, 1987. (Col. Cuadernos para el análisis; núm. 5). ISBN 84-85840-04-6, pág. 11.

## VII. LA FALSEDAD IDEOLÓGICA JUSTIFICADA DESDE EL INICIO EN LAS DIFERENTES TIPICIDADES CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

### 1. ENTIDAD HISTÓRICA DE LA FIGURA

La Agencia Tributaria Española en el primer informe realizado por el Observatorio del Delito Fiscal<sup>447</sup> en el año 2006 sobre el fraude contra la Hacienda Pública establece la regulación original de la figura de una forma similar al Código Penal actual en la Ley 50/77 de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, pero esta aserción no significa que el fraude fiscal en fechas anteriores no tuviese tal entidad. Exponente de esta clase, lo encontramos en el Libro de Malaquías, el profeta, donde se recoge la palabra de Dios al pueblo de Israel cuando éste cariacontecido le pregunta sobre la acusación de fraude que pesaba sobre ellos, confirmándole Dios su participación en el delito de evasión del pago tributario<sup>448</sup>. Aunque Dios rechazaba la susodicha conducta fraudulenta parece que algunos pertenecientes a la clase farisaica y herodiana no eran conscientes de tal extremo, por lo que intentaron a través de su propio hijo Jesucristo, sonsacarle para dar un paso en falso y de alguna manera promoviese el fraude entre el pueblo de Israel, situación que no se produjo, como queda patente en el relato plasmado por los evangelistas, al efectuar una distribución equitativa en el reparto de la recaudación basado en dar a cada uno lo suyo<sup>449</sup>.

---

<sup>447</sup> OBSERVATORIO ADMINISTRATIVO DEL DELITO FISCAL (2006). [En línea: <[http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Informacion\\_institucional/Campanias/Plan\\_preencion\\_del\\_fraude\\_fiscal/observatorio\\_es\\_es.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_preencion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf)>; consulta: 20 julio 2013].

<sup>448</sup> *Biblia de Jerusalén. Ml 3, 8. Op. cit.*, págs. 1372 y 1373.

«Los diezmos del Templo. ¿Puede un hombre defraudar a Dios? ¡Pues vosotros me defraudáis a mí! Y aún decís: ¿En que te hemos defraudado? En el diezmo y en la ofrenda reservada».

<sup>449</sup> *Biblia de Jerusalén. Mc 12, 14-17. Op. cit.*, pág. 1449.

Hecho del que nos queda constancia en los pasajes evangélicos de Mateo, Marcos y Lucas, de los que elegimos al evangelista Marcos por su claridad en la exposición: «El tributo debido al César. Y envían donde él algunos fariseos y herodianos, para cazarle en alguna palabra. Vienen y le dicen: “Maestro, sabemos que eres veraz y que no te importa por nadie, porque no miras la condición de las personas, sino que enseñas con franqueza el camino de Dios: ¿Es lícito pagar tributo al César o no? ¿Pagamos o dejamos de pagar?” Más él dándose cuenta de su hipocresía, les

## 2. JUSTIFICACIÓN DEL TIPO EN LOS CÓDIGOS ORIENTALES

Nuevas referencias directas de la figura del fraude fiscal se reflejan en las Leyes de Manú, cuando califica de ejercitar conductas gatunas a aquellas personas que se dedican a la utilización de medios fraudulentos<sup>450</sup>; el porqué de esta asociación de ideas; proviene del binomio estímulo-respuesta de estos animales al mantenerse indemnes al castigo<sup>451</sup> sin embargo no por ello Manú se amilana ante este biotipo delictivo condenándoles al castigo del fuego eterno.

Por el contrario en el Código de Hammurabi no se encuentra referencia alguna a la regulación jurídica de la precitada figura, quizá por su afán en solucionar a través de condonaciones de deuda –medida que se convirtió en una práctica habitual adoptada por sus sucesores y ya mencionado anteriormente– el problema económico exponencial que por aquel momento azotaba el país, lo que puede hacernos suponer que las conductas de índole fraudulenta serían inexistentes lo que conformarían un delito imposible, en nuestra terminología actual.

En cuanto al Corán –que asume la tendencia natural a la malignidad del ser humano que no es fiel a los sentimientos que en verdad experimenta su interior<sup>452</sup>– nos encontramos con un precepto bastante claro concerniente a la pena que se impone a quien se niega a pagar el impuesto que bien pudiéramos asociarlo al fraude denominado fiscal, concretamente en la azora 9, ‘*El arrepentimiento*’ aleya 34 que por su interés

---

dijo: “¿Por qué me tentáis? Traedme un denario, que lo vea.” Se lo trajeron y les dice: “¿De quien es esta imagen y la inscripción?”. Ellos le dijeron: “Del César”. Jesús les dijo: “Lo del César, devolvédsele al César, y lo de Dios, a Dios”. Y se maravillaban de él”».

<sup>450</sup> 195. «“A aquel que despliega el estandarte de su virtud, que es siempre ávido, que usa de fraudes, que engaña a las gentes por su mala fe, que es cruel y calumnia a todo el mundo, se le considera como el que tiene las costumbres del gato”».

197. «“Los que obran como la garza y los que tienen las costumbres del gato, son precipitados al infierno, llamado Anddhatamisra, en castigo de esta mala conducta”».

<sup>451</sup> [n.f.] 20 conductas “gatunas” que debes saber. Publimetro. (31 julio 2011).

[En línea: <<http://www.publimetro.com.mx/vida/20-conductas-gatunas-que-debes-saber/mkgE!ONmndEnTBfruY/>>; consulta: 20 julio 2013].

<sup>452</sup> *El Corán*. Madrid: [EDIMAT], 2007. Sura IX. *La inmunidad o el arrepentimiento*, vers. 67, págs. 140 y 141.

reproducimos: «¡Vosotros los que creéis! En verdad, muchos de los sabios y monjes se comen la riqueza de los hombres por medio de falsedades, y [se] apartan del camino de Dios. A los que atesoran el oro y la plata y no los gastan en el camino de Dios, anúnciales un castigo doloroso». Aleya 35 «El día en que, en el fuego de infierno, sean el oro y la plata puestos al rojo y con ellos se les queme la frente, los costados y la espalda: ‘Esto es lo que atesorasteis para vosotros. Degustad lo que atesorabais’»<sup>453</sup>. Como expone AL-TUWAIJRI<sup>454</sup>:

«*Abû Hurairah* relató que el Mensajero de Allah dijo: “Quien haya sido agraciado por Allah con bienes y no haya pagado el *Zakâh* correspondiente por los mismos, el Día de la Resurrección se le presentará una serpiente con ojos negros y se le enrollará alrededor de su cuerpo. Luego le picará en las mejillas y le dirá: ¡Yo soy tu dinero! ¡Yo soy tu tesoro!” Luego recitó: Que no crean los que mezquinan lo que Allah les ha concedido por Su gracia que es un bien para ellos. Al contrario, es un mal. Todo lo que escatimaron lo tendrán alrededor del cuello el Día del Juicio. A Allah pertenece la herencia de cuanto hay en los cielos y la Tierra. Allah está bien informado de lo que hacéis (3:180). Lo registró AL BUJÂRI»<sup>455</sup>.

Continuando con el mismo autor AL-TUWAIJRI, paralelamente al castigo de origen divino en la tierra también el defraudador es castigado al establecer:

«Se le confiscan sus bienes por el valor del *Zakâh* que le correspondería pagar para distribuirlos entre los necesitados, y si no se arrepiente de su pecado en un tiempo determinado será ejecutado por las autoridades, pues la ley lo considerará un apóstata. La persona que se niega a pagar el *Zakâh* por avaricia no comete *Kufr*, [a diferencia del supuesto anterior, entendido como rechazo a la religión de Allah]

---

«Los hombres y las mujeres hipócritas se excitan mutuamente al mal y se prohíben mutuamente el bien, y cierran sus manos *para no dar* la limosna. Olvidan a Dios, y Dios a su vez les olvidará. Los hipócritas son impíos».

<sup>453</sup> *El Corán*. [Trad. Andrés Guijarro]. Madrid: EDAF, 2010. (Col. Arca de sabiduría). ISBN 978-84-414-2141-7.. Azora 9. *El Arrepentimiento*, verss. 34 y 35, pág. 164.

<sup>454</sup> AL-TUWAIJRI, Muhammad Ibn Ibrahim. *Jurisprudencia Islámica. Los ritos de adoración*. Vol. I, [Trad. Isa ‘Amer Quevedo]. Riyadh: INTERNATIONAL ISLAMIC PUBLISHING HOUSE, 2004. ISBN 9960-850-98-6, pág. 227.

<sup>455</sup> *Diccionario Enciclopédico Durvan. Op. cit.*, vol. II; entrada: /Al Bujari/, (810-870), pág. 275.



pero igualmente se le confisca de sus bienes lo correspondiente a su *Zakâh* y además se lo multa como castigo»<sup>456</sup>.

El Chu-King, aún a pesar de no ser un cuerpo normativo de carácter eminentemente jurídico-penal, también de forma indirecta, adelanta la barrera de protección, ya que el Emperador exigía una rendición de cuentas “constante”, lo que suponía, si tomamos como referencia el período de un lustro que «cada cinco años, el emperador empleaba un año en visitar los principados. En el curso de los otros cuatro años, todos los príncipes iban a la corte imperial, para presentar una cuenta detallada de su administración; la exactitud de este informe era comprobada mediante el examen de sus obras», incentivando la buena conducta, «los que lo merecían eran recompensados con coches y trajes». Aún de esta guisa, para el supuesto en el que se produjese una conducta mediante fraude, «el ministro de la Justicia velará por la observancia de las leyes prohibitivas del Imperio, perseguirá los fraudes y los crímenes secretos y castigará las violencias y los desórdenes»<sup>457</sup>.

A tenor de las leyes revisadas hasta este momento, podemos comprobar que la conducta de *elusión fiscal* se persigue desde tiempo inmemorial, y como no podía ser de otra manera, en el Código de la Dinastía T'ang también es objeto de persecución y castigo. Las conductas sobre las que el Código dirige su atención discurren en dos direcciones: las tendentes a evadir el cumplimiento de la obligación tributaria y las que permiten beneficiarse indebidamente de exenciones fiscales, o bien aquellas conductas que impidan el no poder beneficiarse de las exenciones fiscales legalmente permitidas. En cuanto a estas últimas, regula tanto la comisiva como la omisiva, es decir, aquellas situaciones en las que no se permite que la persona se beneficie como destinatario legítimo de dicha exención, o bien el caso contrario, se permita que sin reunir los requisitos necesarios para ser beneficiario, no se evite la cesación de esta conducta que

---

«Letrado musulmán, nacido en Bujara. Redactó una “compilación correcta” (*as Sahih*) de las tradiciones de Mahoma».

<sup>456</sup> AL-TUWAIJRI, Muhammad Ibn Ibrahim. *Jurisprudencia Islámica. Los ritos de adoración. Op. cit.* Vol. I, pág. 225.

<sup>457</sup> CONFUCIO (KUNG-FU-TSÉ). *El Chu-King (Shujing o Shu-ching). El libro canónico de la Historia.* [Trad., pról. y notas de Juan Bautista Bergua Olavarrieta]. Madrid: IBÉRICAS, 2010. (Col. La crítica literaria). ISBN 978-84-7083-135-5, págs. 30 y 120.

permite la elusión fiscal. JOHNSON aclara que si recurrimos al Estatuto se trata de las personas que se trasladan a otras localidades más extensas por su propia voluntad, y dependiendo de las unidades monetarias que lleven consigo, más de 300 *li* llevará aparejado una exención de un año y más de 500 y de 1000 *li*, tres de exención (art. 172). El importe abonado en concepto de impuestos –en concreto *grano* y *tejido* como especifica JOHNSON), se dividen en diez partes, y en todos aquellos casos en los que se quebranten los límites temporales para enviar las cantidades recaudadas en un área determinada supervisada por un funcionario, por cada parte que sea objeto de retraso, se incrementará en un grado la pena (art. 174.1.a). La penalización de esta conducta supone un adelantamiento de la barrera de protección en cuanto, que ya no exige ni siquiera una conducta elusiva, castiga el no actuar con la diligencia debida.

Aunque ya hemos visto que efectivamente se preceptúa en el Código T'ang la conducta falsaria de carácter ideológico, no podemos desaprovechar la oportunidad, de mencionar que esta conducta también es penalizada en el ámbito tributario, en cuanto a evasión fiscal se refiere, cuando se elabora un informe en el que se hace constar que una persona ha fallecido y realmente no se ha producido, o bien cuando se omite de la lista de los que ocupan la posición de garante, como pudiera ser un avalista (art. 380.1)<sup>458</sup>.

---

<sup>458</sup> DINASTÍA T'ANG. *The T'ang code. Specific Articles*. Wallace Stephen Johnson. Vol. II. (Transl. and intr.) 1997, Princeton, (New Jersey): PRINCETON UNIVERSITY PRESS. (Series number 10). Harvard studies in East-Asian law9. ISBN 0-691-02579-7. Vol. II, págs. 148, 151, 207 y 447.

Article 172. «All cases of not allowing rightful exemption from taxes and labor services, or allowing such exemption improperly, are punished by two years of penal servitude».

JOHNSON aclara que los bienes que gravan los impuestos, deben abonarse con el grano que se produce, el art. 221 penaliza a aquel que para el abono del impuesto que le corresponde satisfacer, adquiera el grano del mercado.

Article 221.1. «In all cases where taxes are to be remitted and a person improperly sends goods and articles to the place where the taxes must be paid and there satisfies his tax obligation by grain that is bought in the market is punished by one hundred blows with the heavy stick».

Article 174.1<sup>a</sup>. «All cases of violation of the time limit in remitting the complete amounts of articles for taxes from the area under the official's supervision divide the taxes into ten parts. For one part, the punishment is forty blows with the light stick, increased one degree for each further part».

Article 380.1 «All cases of fraudulent avoidance of taxes and labor services by report of death or omission of a name from the lists of artisan bondsmen, musician bondsmen, and general bondsmen are punished by two years of penal servitude».

### 3. ACEPTACIÓN DEL TIPO EN TIERRA PENINSULAR

De vuelta a territorio hispano y asentados en los primeros tiempos de la romanización, a través de las huellas del pasado no podemos comprometernos a configurar la existencia del delito de evasión fiscal, hasta Teodosio II. En el código que lleva su nombre se regula la figura de falsedad ideológica como medio instrumental para la elusión fiscal, pero sin consecuencias penales aunque sí civiles, anulando la fuerza obligatoria del documento<sup>459</sup>. La evasión fiscal, también tiene su reflejo en el Código, que exige la adopción de exhaustivos controles documentales para detectar el posible fraude fiscal, eliminando de un plumazo la información que pudiesen facilitar el personal funcionario, que sin ningún pudor califica de fraudulenta, desvistiéndoles por tanto, de la garantía de fedatario público que goza en nuestro derecho, obligándoles a los procónsules a comprobar las cuentas y verificar la veracidad de las mismas<sup>460</sup>, en caso contrario, si estas verificaciones no se producen, será castigado con la pena de «admonición» por desprecio a la utilidad pública<sup>461</sup>, respondiendo en última instancia por la ocultación del impuesto el vicario o el juez ordinario<sup>462</sup>.

---

<sup>459</sup> TEODOSIO. *Código Teodosiano*. [Trad. y Dir. Agustín Díaz Biale. Tít. orig. *Codex Theodosianus*]. Libro I, apart. IV. Córdoba (Argentina): UNIVERSIDAD CATÓLICA DE CÓRDOBA, 1964.

TÍTULO II, DE LOS DIVERSOS RESCRIPTOS (DE DIVERSIS RESCRIPTIS), I, 2, 9, pág. 31.

«Es manifiesto que según el derecho, carece de fuerza el rescripto logrado por una subrepción dañosa, en fraude de los emolumentos públicos o del exacto pago de los impuestos debidos. Por tanto, respecto de todos observamos una regla idéntica e igual para el pago de los tributos».

<sup>460</sup> TEODOSIO. *Código Teodosiano*. *Op. cit.* TÍTULO XII, DEL CARGO DEL PROCONSUL Y DE LEGADO (DE OFFICIO PROCONSULIS ET LEGATI), I, 12, 2, pág. 52.

«Tanto interesa a la pública disciplina, como también conviene a la dignidad proconsular, el que hagas entrar en tu potestad el cuidado y el conocimiento de las públicas cobranzas y de las demás cosas, de tal suerte que no te satisfagas con la información y la palabra fraudulenta de los funcionarios, sino que compruebes cabalmente el cuidado de los mismos jueces y de la respuesta del prefecto de las provisiones y de las cuentas, acerca de si aquella información es fiel; porque así podrá auxiliarse a los provinciales contra exacciones inicuas».

<sup>461</sup> TEODOSIO. *Código Teodosiano*. *Op. cit.* TÍTULO XV, DEL CARGO DE VICARIO (DE OFFICIO VICARII), I, 15, 4, pág. 57.

«Si alguna vez cualquier “allectus” o cobrador o tabulario, apareciere imputado con motivo de sus cuentas o de fraude, para hacerle comparecer no se envíe a un oficial, sino que la investigación de la cosa sea encomendada al rector de la provincia. Apenas, sin embargo, tu sinceridad haya entrado en la provincia, requiera atentamente qué diligencia y eficacia, haya puesto el juez ordinario en las cosas que les han sido encomendadas: aquel encargado de las cuentas que se encontrare no haber hecho, plenamente el examen de ellas o no haber cuidado del cumplimiento de su obligación, será lícito que padezca, la digna censura de la admonición por su menosprecio de la pública utilidad».

<sup>462</sup> TEODOSIO. *Código Teodosiano*. *Op. cit.* TÍTULO V, DEL CARGO DE LOS PREFECTOS DEL PRETORIO (DE OFFICIO PRAEFECTORUM PRAETORIO), I, 5, 12, pág. 37.

El Digesto en la época visigoda en su ley XVI apartado 6, preceptúa la conducta falsaria llevada a cabo por funcionario público, con el titular: «De los que toman en arrendamiento los tributos públicos, y la pena en que incurren los que los defraudan», por cuanto no exime de responsabilidad al publicano en su *diligencia negativa* en la realización del cometido que le fuere encargado, en cuanto que lo realiza de forma inversa falseando la realidad. La pertinaz insistencia del Fisco se hace patente en cuanto, no extingue la responsabilidad *ex delicto* con el fallecimiento del reo, como lo hace en su art. 130 nuestro Código penal sino que la traslada sin remisión al heredero del defraudador<sup>463</sup>.

El aporte legislativo de los musulmanes se circunscribe a los textos citados *ut supra*, dirigidos a la población sarracena, y obligados a una convivencia con el *Liber Iudiciorum* que regía para los hispano-visigodos y la Torá para judíos y cristianos.

Las Partidas texto recopilatorio de leyes que se redacta en la Corona de Castilla de Alfonso X, también recoge el fraude fiscal en la Partida V, Título VII, Libro V, bajo la rúbrica «De los Portazgos è de todos los otros derechos qe han à dar los mercaderes por razón de las cofas que llevan de unos lugares a otros», donde «después de regularse pormenorizadamente quiénes debían pagar el Portazgo al rey se establece que «E si algunos contra esto hicieren, mandamos que cuanto de esta guifa encubrieren, que lo pierdan» sin embargo para GARCÍA-TIZÓN, parece que no constituía un verdadero precedente del delito fiscal, «pues no existía un sistema tributario ni un derecho penal del modo que hoy son conocidos, resultando improbable que aquella figura fuera

---

«Suprimidas en todas las provincias de tu diócesis y en el África las disposiciones relativas a los títulos de los Condes de las liberalidades, y habiendo removido a todos los palatinos, conferimos a tu magnificencia el cuidado y la obligación de este cargo. Y de esta suerte, sepan todos los vicarios o jueces ordinarios que a ellos ha de serles imputada la culpa, si la percepción de los tributos hubiese sido ocultada».

<sup>463</sup> *Digesto Teórico-práctico, o recopilación de los derechos Común, Real y Canónico, por los libros y títulos del Digesto: Traducción literal al castellano de todas las leyes y párrafos del Digesto, expresión de sus concordantes y discordantes con las del Código, Derecho Real de España e Indias, y capítulos Canónicos por el orden de su antigüedad y la exposición de todas ellas, hasta las nuevamente recopiladas en el año de 1773, con sus derogaciones, correcciones y ampliaciones*; su autor el Lic. D. Bartolomé Agustín Rodríguez de Fonseca...; tomo XIV. Madrid: Imprenta Real, 1790. Libro XXXIX Título IV, págs. 108 y 109.

Ley XVI. 6. «Los Emperadores Marco y Cómodo respondieron, que no se puede culpar al publicano porque no instruyó al transgresor; pero no deben engañar a los que quieren declarar».

Ley VIII. «El delito de defraudación del tributo pasa al heredero del que lo defraudó, respecto lo que corresponde al fisco». (Libro XXXIX Título IV, págs. 99 y 100).

aplicada por Tribunales, sino que lo sería por las mismas autoridades administrativas que tenían la potestad recaudatoria»<sup>464</sup>.

Nuevas referencias al fraude fiscal, se encuentran en la Nueva Recopilación de las leyes de los Reinos de España, en la Ley III del Título V, «De los diezmos»<sup>465</sup>, en la que se preceptúa que «el pan de los diezmos, y tercias y otro cualquier pan que se deba de dar por cualquiera causa sea limpio y seco, enjuto sin envolver en ello paja, ni tamo, ni otra mezcla alguna so ciertas penas»<sup>466</sup>.

La *Novísima Recopilación* también da cabida a la figura del fraude fiscal, instrumentalizada mediante falsas donaciones, que tratan de ocultar la obligación tributaria; lo que implicaría traspasar los bienes de las personas a sus descendientes, en los cuales concurrirían la exención de tributar, «si uno tiene tres o quatro hijos, y el uno es clérigo y exento, o bien estudiante hacenle los otros pecheros donación y traspasación de todos sus bienes, y hacen entre sí otras particiones encubiertamente: y otros por hacer de dos pecherías una, hacen el uno al otro donación o traspasación de toda su hacienda», una vez detectada el autor responderá con el presidio y la «mengua de los dichos

---

<sup>464</sup> VV. AA. *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*. (Conforme a la LO 8/2003, de 9 de julio, para la reforma concursal; Ley 38/2003, de 17 de noviembre, general de subvenciones; LO 15/2003, de 25 de noviembre, de reforma del CP; Ley 47/2003, de 26 de noviembre, general presupuestaria y Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria). Precede al título: ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO. DIRECCIÓN DEL SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO. GARCÍA-TIZÓN LÓPEZ, Arturo (dir); CÁNCER MINCHOT, Pilar, [et al.]; BAL FRANCÉS, Edmundo; BREZMES MARTÍNEZ DE VILLARREAL, Alfonso; PEREÑA PINEDO, Ignacio (Coords.) Madrid: MINISTERIO DE JUSTICIA, 2004. ISBN 84-7787-804-8, pág. 25.

<sup>465</sup> ALVAR EZQUERRA, Jaime (Coord.). *Diccionario de historia de España*. [Con la colaboración de Ana Isabel Álvarez López, et al.]. Tres Cantos (Madrid): ISTMO, 2001. (Col. Fundamentos, núm. 200). ISBN 84-7090-366-7, pág. 237.

El diezmo es un «gravamen sobre los productos agrarios, que se aportaba a la Iglesia como contribución al sustentamiento del clero secular. Se desconoce su origen, pero se generalizó, tanto en Castilla como Aragón, a partir del siglo XI. Su consolidación se produjo en el Concilio de Letrán IV (1215). En España, en esta exacción desde el siglo XIII, participaba la Hacienda Real por medio de tercias reales (los dos novenos del diezmo). También los titulares de señorío participaban en el diezmo, sobre todo cuando la jurisdicción real se lo concedía. La tasa de exacción del diezmo solía ser el 10 por 100 del producto bruto de la "libranza y crianza". En la época moderna el diezmo se distribuía de la siguiente manera: una tercera parte al párroco del lugar, quien recolectaba un tercio del clero diocesano (cabildos, arciprestes y obispos), y otro tercio se destinaba a las *fábricas de la iglesia*, a su sustentamiento y reparación. Aunque la tasa de la exacción era solo una décima parte del producto, al percibirla sobre el producto bruto, es decir, sin deducir los gastos, aumentaba el gravamen sobre la actividad económica».

En el mismo sentido, FERRERA CUESTA, Carlos. *Diccionario de historia de España*. Madrid: ALIANZA EDITORIAL, 2005. (Col. El libro de bolsillo. Biblioteca de consulta; 8127) ISBN 4-206-5898-7, pág. 180.

<sup>466</sup> ESPAÑA. *Nueva Recopilación. Tomo primero de las Leyes de Recopilación, que contiene los libros primero, segundo, tercero, cuarto i quinto...* 1567. *Op. cit.*, pág. 38.

bienes» y será «preso su cuerpo» y «no salga de dicha cárcel, hasta que haya pagado los dichos pechos», el importe defraudado a la Real Hacienda<sup>467</sup>.

Son conductas que aunque se pudiera pensar serían paralelas a la falsedad, el fraude tanto fiscal como aquellas conductas fraudulentas que sin poderlas considerar en sentido jurídico de fiscal redunda en una minoración de la recaudación tributaria, y la obligación impositiva, por todo lo expuesto en líneas anteriores, están relacionadas en plena hermandad, lo que nos evoca una críptica leyenda entresacada de una historia de la niñez que bien podría describir con una gran exactitud la relación que se suscita entre ellas: «Tres hermanos unidos. Tres Unicornios juntos viajando al sol del mediodía hablarán De la luz vendrá la luz y lucirá»<sup>468</sup>. Lo que nos lleva a concluir que si el *sistema tributario* utilizado presenta *oscuridades* en origen, difícilmente, por no decir imposible, saldrá nada claro del mismo.

Después de haber analizado las conductas cometidas en el ámbito de la falsedad documental, pasaremos a las falsedades que se realicen en el ente de la Hacienda Pública. «Estos delitos –y siguiendo a HERRERO HERRERO<sup>469</sup>– representan el prototipo de los delitos de orden socioeconómico», sin embargo, el legislador, no los recoge en el Título XIII sino que se ha creado un Título propio en el que se incluye y en el que se protege a la sociedad –que siguiendo a VALDÉS RUBIO<sup>470</sup>– la entiende como el «conjunto de individuos para el cumplimiento de todos los fines de la vida».

La Hacienda Pública presenta como particularidad la manera de castigar las infracciones que se produzcan contra la misma, por ello, como cuestión antecedente, expondremos los diferentes procedimientos por los cuales puede sancionar la Hacienda Pública mediante los diferentes tipos de sanciones.

---

<sup>467</sup> ESPAÑA. *Novísima Recopilación de las Leyes de España*, LIBRO X, TITULO VII. «De las donaciones». LEY III. D. Juan II, en Burgos año de 1453. pet. 5. «Nulidad de las donaciones hechas en fraude de pechos Reales».

<sup>468</sup> HERGÉ. *El secreto del unicornio*. [Tít. orig. *Le secret de la licorne*]. 2ª ed. Barcelona: JUVENTUD, 1964. (Serie: Las Aventuras de Tintín). D.L. - B 27754-64, pág. 61.

<sup>469</sup> HERRERO HERRERO, César. *Introducción al Nuevo Código Penal (Parte General y Especial)*. *Op. cit.*, pág. 296.

<sup>470</sup> VALDÉS RUBIO, José Mª. *Derecho Penal. Su filosofía, historia, legislación y jurisprudencia*. Tomo I. [Reimpresión *facsimil* de la ed. Madrid: IMPRENTA DE SAN FRANCISCO DE SALES, 1903]. Pamplona (Navarra): ANALECTA, 2004. (Col. de Derecho. Serie: Derecho Penal. Estudios). ISBN 84-96012-83-2, pág. 238.

## 4. CONDUCTAS ELUSIVAS TIPO

En cuanto al tipo básico, se exige un presupuesto necesario –según indica MARTÍNEZ-BUJÁN<sup>471</sup>– de «previa existencia de una determinada relación jurídico-tributaria; es decir, que haya nacido una deuda tributaria o que haya existido la concesión de un beneficio fiscal»<sup>472</sup>.

Las modalidades comisivas que tradicionalmente pueden consignarse en aquellos delitos de defraudación tributaria son las que vamos a exponer:

### 4.1. ELUSIÓN DEL PAGO DE TRIBUTOS Y DE INGRESOS A CUENTA DE RETRIBUCIONES DINERARIAS O EN ESPECIE

Esta conducta comisiva se deriva de «la reforma de 1995» que estableció conductas novedosas, pues se hizo mención de «elusión de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, y la obtención indebida de devoluciones». Las conductas mencionadas constituyen lo que el autor denomina «*vías genéricas de acción*» siempre y cuando se cause un «perjuicio patrimonial cuantitativamente» superior a «120.000 euros». Esta «consideración de la cuantía defraudada –en opinión de RUIZ RESCALVO<sup>473</sup>– como elemento del tipo parte de la base del delito fiscal como un delito de resultado».

El concretar las conductas que se refieren a este apartado –y siguiendo a MORILLAS CUEVA<sup>474</sup>– recae sobre «el verbo defraudar a través de la elusión del pago». El verbo

---

<sup>471</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial. Op. cit.*, pág. 548.

<sup>472</sup> En el mismo sentido ESCUDERO MORATALLA, José. Francisco., *et al. Delitos Societarios, de la Receptación, y contra la Hacienda Pública*. Barcelona: BOSCH. 1998. (Col. Derecho Penal: Código 1995). ISBN 84-7676-449-9, págs. 281 y 554.

<sup>473</sup> RUIZ RESCALVO, M<sup>a</sup> del Pilar. *La Prescripción Tributaria y el Delito Fiscal*. Vol 12. Madrid: SERVICIO DE PUBLICACIONES DE LA UNIVERSIDAD REY JUAN CARLOS, 2004. (Col. Ciencias Jurídicas y Sociales). ISBN 84-9772-405-4, pág. 71.

<sup>474</sup> MORILLAS CUEVA, Lorenzo. *Notas Sobre la Función del Derecho Penal en el Estado Democrático y de Derecho. Estudios Penales en Memoria del Profesor Agustín Fernández-Albor.*, *op. cit.*, págs. 615 y 616.

«eludir» en la descripción del tipo contiene «dos acepciones» la primera es la de «huir la dificultad; esquivarla o salir de ella con algún artificio», la segunda es «hacer vana, o hacer que no tenga efecto, una cosa por algún artificio», esto hace que si no se produce la utilización «de algún artificio de carácter elusivo, la conducta sería atípica».

La conducta presenta «tres variedades» diferentes:

1º) Cuando se omite total o parcialmente el importe que se debe haber satisfecho en concepto de tributo<sup>475</sup>, en base a que el sujeto pasivo<sup>476</sup> ha realizado «un hecho imponible»<sup>477</sup> que determina el ostentar una «capacidad económica».

2º) La de no proceder al ingreso de las cantidades que fueron efectivamente retenidas a un tercero, o que se deberían haber retenido, para ingresarlo posteriormente en la Hacienda Pública. Con esta inclusión en la descripción típica ha permitido al legislador ofrecer una respuesta a una problemática tradicional tanto en la doctrina como en la

---

<sup>475</sup> El concepto se esgrime en la LGT 230/1963, de 28 de diciembre, en el art. 26.1 «*Los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:*

- a) *Tasas son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refiera, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:*

*Primera. Que los servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud por parte de los administrados:*

*Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.*

*Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.*

*Segunda. Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público, conforme a la normativa vigente.*

- b) *Contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos; y*
- c) *Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta».*

<sup>476</sup> El concepto se esgrime en la LGT 230/1963, de 28 de diciembre, en el art. 30 «*Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o sustituto del mismo*».

<sup>477</sup> El concepto se esgrime en la LGT 230/1963, de 28 de diciembre, en el art. 28.1 «*El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria*».



jurisprudencia, la carencia de una regulación específica derivaba a la inclusión en diferentes tipos delictivos, sobre todo, apropiación indebida, estafa, malversación, y en el peor de los casos, la impunidad del mismo y

3º) La omisión de los ingresos a cuenta que se hubiesen realmente efectuado sobre las retribuciones en especie, siempre que en el momento en el que se debe realizar el pago, se eluda el pago del mismo.

## **4.2. OBTENCIÓN INDEBIDA DE DEVOLUCIONES**

La descripción preceptuada en el texto legal, permite que esta variedad se realice «alterando, falseando u ocultando los datos consignados en sus declaraciones fiscales» siempre que «los datos consignados en sus declaraciones fiscales, conduzca a resultados que determinen el nacimiento de un derecho a su favor» de devolución por parte de la Hacienda Pública de los importes que el sujeto pasivo hubiese podido satisfacer, «en concepto de impuestos».

## **4.3. DISFRUTE INDEBIDO DE BENEFICIOS FISCALES**

Comete la mencionada conducta «los que cambiando, alterando, falseando los datos y circunstancias que le son propios, se benefician de un tratamiento favorable en el momento de concretar las cantidades a ingresar por alguno de los conceptos tributarios establecidos legalmente». Debiendo entender por beneficio tributario las deducciones, bonificaciones, exenciones o desgravaciones, sin que puedan considerarse dentro del tipo la obtención de subvenciones, «al margen de las diferencias conceptuales», pues la conducta se describe en el art. 308<sup>478</sup>.

---

<sup>478</sup> SERRANO GÓMEZ, Alfonso y SERRANO MAILLO, Alfonso. *Derecho Penal. Parte Especial. Op. cit.*, págs. 564 y 565.

Como en cualquier acto ilícito, intervienen: Un sujeto activo atacante y un sujeto pasivo acreedor del bien jurídico atacado.

«El *bien jurídico* protegido son los intereses económicos del Estado, las Comunidades Autónomas, forales y las Entidades Locales. *Sujeto activo* del delito es el obligado al pago que realiza la conducta típica de defraudación. *Sujeto pasivo* es la hacienda estatal, autonómica, foral o local».

## 5. EL ENGAÑO: ELEMENTO DETERMINANTE EN LAS MODALIDADES OMISIVAS

En este art. 305 no aparece limitación alguna en los «medios comisivos», lo que implica que cualquier medio utilizado para producir engaño, con la finalidad de defraudar a la Hacienda Pública, se considera punible<sup>479</sup>. Sin embargo, a pesar que la Sentencia citada a pie de página, permite la comisión de la actividad típica mediante la acción u omisión<sup>480</sup>, el poder aceptar la realización de conductas omisivas en el tipo, debe abordarse –según MARTÍNEZ-BUJÁN<sup>481</sup>– partiendo de la aceptación de una de las dos tesis siguientes: la de «*infracción del deber*» y la «*teoría del engaño*», la primera, establece que la «comisión por omisión siempre será factible» cuando «la infracción del deber de declarar se asocie» a «la acusación del perjuicio patrimonial típico» y la segunda<sup>482</sup>, es viable siempre que la inactividad del sujeto pasivo<sup>483</sup> deje «a los órganos competentes de la Administración tributaria en el desconocimiento de los hechos que fundamentan la obligación de tributar», no obstante, la descripción del tipo lo que trata de evitar es –y como «consecuencia de la infracción del deber del sujeto pasivo de la obligación» comunicar los datos que obran en su poder– que el órgano competente de la Administración tributaria deba de realizar de oficio «labores de comprobación e

---

En el mismo sentido se pronuncia LAMARCA PÉREZ, Carmen. *Derecho Penal. Parte Especial. Op. cit.*, pág. 408.

<sup>479</sup> En este sentido la STC 48/2006, de 13 de febrero, en su fundamento jurídico tercero recoge el fundamento jurídico quinto de la STC 120/2005, que establece «que para poder considerar cometido un delito fiscal deben concurrir de una parte, el elemento objetivo consistente en la producción de un perjuicio para los legítimos intereses recaudatorios del Estado y, de otra parte, el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello».

<sup>480</sup> LACRUZ LÓPEZ, J. M. *Comportamiento Omisivo y Derecho Penal*. Madrid: DYKINSON, 2004, pág. 482. El concepto de omisión, es «un concepto relativo», pues «se omite una determinada conducta positiva», «es la no realización de una actividad finalista».

<sup>481</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial*. 2ª ed. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 2005, págs. 551-553.

<sup>482</sup> BACIGALUPO ZAPATER, Enrique. *El Delito Fiscal en Estudios sobre el nuevo CP de 1995*. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 1997, pág. 292. En el sentido de la teoría francesa de «*mise en scene*».

<sup>483</sup> MARTÍNEZ LAGO, M. A., et al. *Código de Delitos e Infracciones en materia Financiera y Tributaria. Normativa concordada con comentarios y jurisprudencia*. Madrid: LA LEY, 1993, pág. 113. El sujeto pasivo

inspección» sobre aquellos datos que debería haber comunicado y facilitado a la Hacienda Pública, para proceder a la liquidación exacta de la deuda tributaria», esto implica que las dos teorías se refunden en una: *cometer una infracción del deber mediante engaño*. No obstante, la elección de una de las teorías, a pesar de que las dos lleguen al mismo resultado, es independiente, –en las conductas omisivas–, que el sujeto pasivo en periodos impositivos anteriores hubiese sido «antiguo cliente», «de si existían datos externos reveladores de su deuda con Hacienda» o «de si la Administración» puede saber por vía diferente –según el autor– p. ej. mediante «declaraciones de terceras personas o por una propia actuación investigadora previa de oficio», que la deuda existe y a cuanto asciende su importe. Definitivamente, por esta técnica se consigue que se acepte «la defraudación por omisión»<sup>484</sup> siempre que concurran «las pautas» –como señala SÁNCHEZ-VERA<sup>485</sup>– que el Tribunal Supremo ha establecido para la «determinación del hecho omisivo: a) los hechos omisivos no pueden ser configurados sin una referencia al deber que impone al sujeto realizar la acción. Por lo tanto, es la esencia misma de los delitos de omisión que el hecho tenga una referencia normativa. b) la determinación de la omisión presupone la identificación del deber que impone la realización de la acción que hubiera dado cumplimiento a tal deber. c) En tercer lugar es preciso determinar quién es el sujeto obligado al cumplimiento del deber».

## **6. CANTIDAD EXIGIBLE POR DEFRAUDACIÓN: REQUISITO IMPRESCINDIBLE**

La descripción del tipo, exige –como indica MORILLAS CUEVA<sup>486</sup>– que el importe «de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda» –

---

es aquel «que posee una posición pasiva en la relación jurídico tributaria», el contribuyente, sustituto o el obligado tributario.

<sup>484</sup> En el mismo sentido. BAJO FERNÁNDEZ, Miguel y BACIGALUPO SAGGESE, Silvina. *Delitos contra la Hacienda Pública*. Op. cit., págs. 47 y 48.

<sup>485</sup> SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Francisco Javier. *Una solución práctica a la polémica, aún sin resolver, del delito fiscal en Curso de Derecho Penal Económico*. 2ª ed. Madrid: MARCIAL PONS, 2005. (Col. Manuales Profesionales Penal), pág. 549.

<sup>486</sup> MORILLAS CUEVA, Lorenzo. *Notas Sobre la Función del Derecho Penal en el Estado Democrático y de Derecho*. *Estudios Penales en Memoria del Profesor Agustín Fernández-Albor*. Op. cit., pág. 617.

como ya expusimos— «de 120.000 euros<sup>487</sup>». Este límite sirve para delimitar que todas aquellas conductas defraudatorias que causen un perjuicio al patrimonio de la Hacienda y que no excedan de la mencionada cantidad se considerarán infracciones «de carácter administrativo-tributario»<sup>488</sup>.

En lo referente «a la determinación de la cuantía» —continuando con el mismo autor<sup>489</sup>— del mencionado hecho se han de precisar «los conceptos que integran la suma defraudada computable» y «las reglas para la determinación» de la mencionada cuantía.

La suma que ha sido defraudada y que servirá de base para la determinación de la vía administrativa o penal se integra en el concepto de «cuota tributaria»<sup>490</sup> y no en el de «deuda tributaria»<sup>491</sup>.

---

<sup>487</sup> Según LO 15/2003 que aumentó el importe que estaba establecido en quince millones de pesetas.

<sup>488</sup> En el mismo sentido. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial. Op. cit.*, pág. 557.

<sup>489</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial. Op. cit.*, págs. 558 y 559.

<sup>490</sup> En la LGT 58/2003, de 17 de diciembre, en el art. 56, se establecen los conceptos que componen la cuota tributaria:

«1. la cuota íntegra se determinará:

a. Aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable.  
b. Según cantidad fija señalada al efecto.

2. Para el cálculo de la cuota íntegra podrán utilizarse los métodos de determinación previstos en el apartado 2 del artículo 50 de esta ley.

3. La cuota íntegra deberá reducirse de oficio cuando de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que a un incremento de la base corresponde una porción de cuota superior a dicho incremento. La reducción deberá comprender al menos dicho exceso.

Se exceptúan de esta regla los casos en que las deudas tributarias deba pagarse por medio de efectos timbrados.

4. El importe de la cuota íntegra podrá modificarse mediante la aplicación de las reducciones o límites que la Ley de cada tributo establezca en cada tributo.

5. La cuota líquida será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos en su caso en la Ley de cada tributo.

6. La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida en el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas, conforme a la normativa de cada tributo».

<sup>491</sup> El concepto se esgrime en la LGT 58/2003, de 17 de diciembre, en el art. 58:

«1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.

2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por:

a) El interés de demora.

Respecto a «las reglas» que se utilizan para poder «determinar» el importe de la mencionada cuantía, siguen preceptuándose en el apartado 2º)<sup>492</sup>, en el que se distingue entre «tributos periódicos o de declaración periódica» y los «demás supuestos». En la primera clase, «tributos periódicos o de declaración periódica»<sup>493</sup>, el importe vendrá determinado por la cantidad defraudada «en cada periodo impositivo de declaración», lo que implica que no cabe que se acumulen las cuotas que han sido defraudadas, bien por diferentes tributos que perteneciesen al mismo período, ni cuotas de diferentes períodos, pertenecientes o no a un mismo tributo<sup>494</sup>, ni si se producen defraudaciones en diferentes Haciendas Locales. Sin embargo, si los periodos fuesen inferiores a doce meses, sí se permite «la acumulación de cuotas pertenecientes a periodos impositivos diferentes»<sup>495</sup>.

«En lo que atañe» aquellos tributos que no reciben la denominación de periódicos, su importe o cuantía «se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación», esto implica que es indiferente que el sujeto pasivo vuelva a realizar el hecho imponible «en un breve período de tiempo», para que no se puedan entender sumadas el total de las cantidades defraudadas «a efectos de computar una única defraudación típica del art. 305».

---

*b) Los recargos por declaración extemporánea.*

*c) Los recargos del periodo ejecutivo.*

*d) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.*

*3. Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta Ley no formarán parte de la deuda tributaria pero en su recaudación se aplicarán incluidas en el capítulo V del título III de esta Ley”.*

<sup>492</sup> «2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación».

<sup>493</sup> «Tributos periódicos», aquellos en los que el hecho imponible tiende a repetirse.

<sup>494</sup> STS 14 de julio de 2000.

<sup>495</sup> SAP MADRID 8 de julio de 1999.

## 7. LATROCINIO DE LAS SUBVENCIONES: GANANCIAS ILÍCITAS

Este delito de fraude mediante las exacciones de subvenciones, se describe en el art. 308 y –recuerda MARTÍNEZ-BUJÁN<sup>496</sup>– que sólo ha sido modificado una vez, mediante reforma por LO 15/2003, en el que solamente se produce un cambio en «el límite cuantitativo típico» donde se sustituye el límite del delito que estaba «incluido en los apartados 1 y 2 del art. 308».

En cuanto al bien jurídico protegido en este delito, es totalmente diferente al protegido en el delito que hemos expuesto anteriormente, pues, en el segundo lo constituía el Erario Público y en el primero, no lo constituye la Hacienda Pública, sino «el sistema de gasto público y, más concretamente, la redistribución de dinero público», es decir, «reside en el interés de la Administración en el cumplimiento del plan, proyecto o fin para el que fue establecido el régimen de subvenciones o ayudas públicas», alterando la finalidad última del Estado que es la redistribución de la renta, por tanto, el «bien jurídico así concebido» hace que la descripción de las conductas se integre por las «condiciones requeridas para la concesión de la subvención o ayuda». Estamos de acuerdo con el autor, pues el Estado destina una partida presupuestaria al otorgamiento de subvenciones, lo que implicaría que se produjese el disfrute de una subvención por parte de una persona bien física o jurídica que no reúne los requisitos necesarios para su concesión.

---

<sup>496</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial. Op. cit.*, págs. 607, 609-611.

## 7.1. OBTENCIÓN DE CARÁCTER FRAUDULENTO DE LAS SUBVENCIONES, DESGRAVACIONES O AYUDAS

Se encuentra regulado en el art. 308.1<sup>497</sup>, sin embargo, antes de describir las conductas típicas se hace necesario el referirse al concepto de subvención, ayuda y desgravación.

«En la doctrina penalista» se ha venido «recurriendo a la noción jurídico-administrativa» –y siguiendo a MARTÍNEZ-BUJÁN<sup>498</sup>– de subvención, que se describía como una «atribución patrimonial a fondo perdido, afectada al fin por el que se otorga, que, bien en dinero bien en especie, realiza la Administración pública<sup>499</sup> en favor del beneficiario y que consiste en la imposición de una carga en orden a cumplir y desarrollar una determinada actividad de fomento previamente establecida por el órgano subvencionador<sup>500</sup>».

Sin embargo, una nueva Ley General de Subvenciones<sup>501</sup> es la que ofrece el concepto de subvención en el art. 2<sup>502</sup>, que actualmente lo define tal que «atribución patrimonial»,

---

<sup>497</sup> «El que obtenga una subvención, desgravación o ayuda de las Administraciones públicas de más de 120.000 euros falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de su importe».

<sup>498</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial*. Op. cit., pág. 618.

<sup>499</sup> SÁNCHEZ LÓPEZ, Virginia. *El delito de Fraude de Subvenciones en el Nuevo Código Penal*. Madrid: COLEX, 1997. ISBN 84-7879-299-6, pág. 249. Debiendo proceder siempre de «cualquiera de las Administraciones Públicas: central, autonómica, local o de las Comunidades Europeas».

<sup>500</sup> En el mismo sentido. GÓMEZ RIVERO, M<sup>a</sup> del Carmen. *El Fraude de Subvenciones*. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 1996. (Col. Tirant Monografías. Vol. 53). ISBN 84-8002-356-2, pág. 30.

<sup>501</sup> Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones. (BOE del 18).

<sup>502</sup> «Se entiende por subvención, a los efectos de esta ley, toda disposición dineraria realizada por cualesquiera de los sujetos contemplados en el art. 3 de esta ley, a favor de personas públicas o privadas, y que cumpla los siguientes requisitos:

a) Que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios.

b) Que la entrega esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido.

c) Que el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública».

sin que se le pueda requerir contraprestación de ninguna clase, siempre que se destine obligatoriamente al desarrollo de una actividad de interés público.

En cuanto al concepto de ayuda –siguiendo a MARTÍNEZ-BUJÁN– se debería entender «aquella que se sitúa fuera del campo de la reciprocidad económica, fuera de la lógica de las prestaciones mercantiles o expectativas usuales en criterios de mercado, esto es,

---

*Esta definición tiene una serie de excepciones preceptuadas en el art. 2, y en el 4 del mismo texto, las del art. 2, en sus apartados 2, 3 y 4, son las siguientes:*

*«2. No están comprendidas en el ámbito de aplicación de esta ley las aportaciones dinerarias entre diferentes Administraciones públicas, así como entre la Administración y los organismos y otros entes públicos dependientes de éstas, destinadas a financiar globalmente la actividad de cada ente en el ámbito propio de sus competencias, resultando de aplicación lo dispuesto de manera específica en su normativa reguladora.*

*3. Tampoco estarán comprendidas en el ámbito de aplicación de esta ley las aportaciones dinerarias que en concepto de cuotas, tanto ordinarias como extraordinarias, realicen las entidades que integran la Administración local a favor de las asociaciones a que se refiere la disposición adicional quinta de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.*

*4. No tienen carácter de subvenciones los siguientes supuestos:*

*a) Las prestaciones contributivas y no contributivas del Sistema de la Seguridad Social.*

*b) Las pensiones asistenciales por ancianidad a favor de los españoles no residentes en España, en los términos establecidos en su normativa reguladora.*

*c) También quedarán excluidas, en la medida en que resulten asimilables al régimen de prestaciones no contributivas del Sistema de Seguridad Social, las prestaciones asistenciales y los subsidios económicos a favor de españoles no residentes en España, así como las prestaciones a favor de los afectados por el virus de inmunodeficiencia humana y de los minusválidos.*

*d) Las prestaciones a favor de los afectados por el síndrome tóxico y las ayudas sociales a las personas con hemofilia u otras coagulopatías congénitas que hayan desarrollado la hepatitis C, reguladas en la Ley 14/2002, de 5 de junio.*

*e) Las prestaciones derivadas del sistema de clases pasivas del Estado, pensiones de guerra y otras pensiones y prestaciones por razón de actos de terrorismo.*

*f) Las prestaciones reconocidas por el Fondo de Garantía Salarial.*

*g) Los beneficios fiscales y beneficios en la cotización a la Seguridad Social.*

*h) El crédito oficial, salvo en los supuestos en que la Administración pública subvencione al prestatario la totalidad o parte de los intereses u otras contraprestaciones de la operación de crédito».*

Las concernientes al art. 4 son las siguientes:

*«Quedan excluidos del ámbito de aplicación de esta ley:*

*a) Los premios que se otorguen sin la previa solicitud del beneficiario.*

*b) Las subvenciones previstas en la LOREG 5/1985, de 19 de junio.*

*c) Las subvenciones reguladas en la LOFPP 3/1987, de 2 de julio.*

*d) Las subvenciones a los grupos parlamentarios de las Cámaras de las Cortes Generales, en los términos previstos en los Reglamentos del Congreso de los Diputados y del Senado, así como las*



constituye una financiación ‘extraordinaria’, ventajosa para el beneficiario en comparación con los términos de lo que puede obtenerse en las relaciones jurídico-económicas del mercado. Por lo demás, la cuantía de la ayuda puede venir fijada bien, por su gratuidad total o bien por la diferencia entre el ‘precio’ o coste de la prestación en términos de mercado y el precio al que se facilita dicha prestación a cargo de recursos públicos».

Y la desgravación pública –siguiendo a MARTÍNEZ-BUJÁN– es, generalmente considerada «toda reducción de una carga de contenido económico impuesta por la ley a los ciudadanos que realicen un determinado supuesto de hecho».

Concretamente en materia de modalidades comisivas, el tipo establece –siguiendo a MARTÍNEZ-BUJÁN– un «tipo mixto alternativo» en el que existen dos posibles medios engañosos de poder obtener la «ayuda pública» y son los siguientes: «el falseamiento de condiciones requeridas para la concesión y la ocultación de aquellas que, de haberse consignado efectivamente hubiesen impedido dicha concesión»<sup>503</sup>.

La conducta primera de referencia, no plantea más problemas que los que se mencionarán, que se expondrán *ad infra* en el apartado dedicado a los concursos. No obstante, se puede cometer dicha conducta mediante la «confección mendaz» del «impreso de solicitud» de la propia «subvención» o bien de los documentos acreditativos de las condiciones requeridas para ser beneficiarios de la mencionada ayuda pública, o también mediante la utilización de ambos medios.

La segunda de las conductas mencionadas no se refiere a aquellos medios comisivos en los que el sujeto «hace constar datos diferentes a los reales», pues quedarían subsumidos por la primera de las conductas, si no en los aquellos en los que el «sujeto silencia datos que, de haber sido conocidos por la Administración, habrían impedido la concesión de la ayuda», en el momento de confeccionarla o con posterioridad a su

---

*subvenciones a los grupos parlamentarios de las Asambleas autonómicas y a los grupos políticos de las corporaciones locales, según establezca su propia normativa».*

<sup>503</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial. Op. cit.*, págs. 622, 624, 630 y 631.

En el mismo sentido MAGRO SERVET, Vicente. *Delitos en el ámbito empresarial*. Vol. 1. Madrid: EXPANSIÓN-LA LEY, 2005. (Col. Soluciones Legales para la Empresa). ISBN 84-9725-619-0, págs. 21 y 22.

presentación cuando concurriesen «condiciones sobrevenidas» que impiden la concesión de la subvención o ayuda pública.

## 7.2. INCUMPLIMIENTO DE LOS FINES DE LA SUBVENCIÓN

Se describe el tipo en el art. 308.2<sup>504</sup>. Su contenido, –siguiendo a MARTÍNEZ-BUJÁN<sup>505</sup>– es totalmente distinto al que describe el tipo regulado en el apartado primero de este mismo artículo descrito anteriormente, y en esencia «consiste en una malversación en el disfrute» de la ayuda pública, puesto que ésta se concede porque la «actividad» para la que se concede la mencionada ayuda pública, «presenta un interés general y público que» permite que se justifique la concesión de la misma, realizándose la tipificación del momento posterior a la concesión de la misma, debiendo requerirse para que se considere conducta punible un único requisito, «la previa existencia de un acto administrativo válido de otorgamiento del beneficio y, asimismo, el pago efectivo de la subvención en cuantía superior a 80.000 euros».

Por tanto para que la conducta se considere punible es necesario que la subvención no se utilice de acuerdo con la «finalidad» para la cual fue otorgada «(delito de omisión propia)».

RUIZ GÓMEZ cita la opinión del profesor Jaén Vallejo, «establece con rotundidad que se trata de un tipo de comisión, caracterizado por el carácter falsario de la acción. Ahora bien afirma, una cosa es la presentación de la solicitud y, eventualmente de otros documentos falsos, que no puede dar lugar a la aplicación de los tipos penales de presentación de documento falso, público, oficial o mercantil (art. 393), o privado (art. 396), por quedar absorbidos por el tipo penal del art. 308 y otra cosa es la falsificación

---

<sup>504</sup> «2. Las mismas penas se impondrán al que, en el desarrollo de una actividad sufragada total o parcialmente con fondos de las Administraciones públicas los aplique en una cantidad superior a ciento veinte mil euros a fines distintos de aquéllos para los que la subvención o ayuda fue concedida salvo que lleve a cabo el reintegro a que se refiere el apartado 5 de este artículo».

3. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años».

<sup>505</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial*. Op. cit., págs. 654-656.

de los documentos que pueden acompañarla (arts. 392 y 395), que concurrirían en concurso real con el delito de fraude de subvenciones, desgravaciones y ayudas».

En cuanto al momento en el que se produciría la consumación del mismo, «es preciso que se produzca el efectivo desplazamiento patrimonial con efectiva disponibilidad de la subvención, ayuda, o disfrute de la desgravación»<sup>506</sup>.

De igual forma lo podríamos extender a la versión contraria, que se produce al tener que ingresar y no se efectúa el mismo, pues «tanto si se formula declaración como si no, el delito se consuma en el momento en que expira el plazo legal voluntario para realizar el pago», tal y como reseña LUZÓN CUESTA, de la «(S. 751/2003, de 28-11, Conde-Pumpido Tourón, con cita de otras)»<sup>507</sup>.

---

<sup>506</sup> RUIZ GÓMEZ, José Alberto. *Fraude de subvenciones y estafa: aspectos concursales*. Localización: *Anuario de la Facultad de Derecho*. ISSN 0213-988X, Nº 23, 2005, (cfr. págs. 143, 144 y 147), págs. 133-163.

<sup>507</sup> LUZÓN CUESTA, José M<sup>a</sup>. *Compendio de Derecho Penal. Parte especial*. [Adaptado al programa de la oposición a ingreso en las Carreras Judicial y Fiscal]. Decimotercera ed. Octava conforme al Código Penal de 1995. *Op. cit.*, pág. 202.

## 8. EL DELITO CONTABLE TRIBUTARIO: CÁBALA NUMÉRICA

Se preceptúa en el art. 310<sup>508</sup> del vigente Código Penal, como «delito fiscal», el delito de fraude tributario.

Las modificaciones que se han realizado<sup>509</sup> sobre este artículo –y siguiendo a MARTÍNEZ-BUJÁN<sup>510</sup>– solamente consisten en una elevación del «límite cuantitativo», de la conducta penal así como de la condena que se puede imponer.

En cuanto al bien jurídico protegido, coincide con el que hemos expuesto en el delito fiscal del art. 305, sin embargo, en el delito contable, es diferente «la intensidad del ataque al bien jurídico», pues en este delito no se produce el resultado de «lesión», sino que estamos ante modalidades comisivas de «simple peligro»<sup>511</sup>. Esto supone que se eleva a la categoría de delito conductas que carecen de la necesidad ofensiva, puesto que son conductas que se sancionaban mediante infracciones administrativas.

### 8.1. PRESUPUESTO COMÚN A LAS MODALIDADES

La descripción del tipo –siguiendo a MARTÍNEZ-BUJÁN<sup>512</sup>– exige que la ley fiscal obligue a la llevanza de libros mercantiles, o fiscales, entendiendo «por Ley tributaria»,

---

<sup>508</sup> «Será castigado con la pena de prisión de cinco a siete meses el que estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales:

- a) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.
- b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.
- c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones, o, en general, transacciones económicas o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas.
- d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

*La consideración como delito de los supuestos de hecho, a que se refieren los párrafos c) y d) anteriores, requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía en más o en menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 240.000 euros por cada ejercicio económico”.*

<sup>509</sup> LO 15/2003, de 25 de noviembre.

<sup>510</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial*. Op. cit., págs. 671-673.

<sup>511</sup> En el mismo sentido CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio. *Derecho Penal Económico*. Madrid: CGPJ, 2001. (Col. Manuales de Formación Continuada, núm. 14). ISBN 84-89230-81-1, pág. 24.

<sup>512</sup> CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio. *Derecho Penal Económico*. Op. cit., págs. 674 y 675.

una «norma con rango de ley formal de naturaleza tributaria» y la «disposición que la desarrolla», por «contabilidad mercantil», aquellos libros exigidos tanto por el Código de Comercio y el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre (BOE del 27)<sup>513</sup>, y por «libros o registros fiscales», aquellos que no se contienen en la legislación mercantil, y en su defecto se regula en la «legislación tributaria»<sup>514</sup>, «excluyéndose aquellas conductas» –en palabras de SÁNCHEZ-OSTIZ<sup>515</sup>– «que realizadas sobre la contabilidad o por medio de ella, no pretendan afectar a realidades tributarias (patrimonio de la empresa, fe pública)».

## 8.2. LA FIGURA DEL APARTADO A)

Esta conducta –siguiendo a MARTÍNEZ-BUJÁN<sup>516</sup>– es un delito «de peligro abstracto de omisión pura» que consiste en cometer la «infracción de un deber» de carácter «extrapenal» de no realizar la llevanza de los libros contables o fiscales, por lo que, en este precepto el legislador exige que el «incumplimiento» sea «absoluto», pudiendo incumplirse en «nivel máximo», bien no teniendo los libros necesarios para realizar la contabilidad, bien no haciendo anotación alguna en los mismos, o en el «nivel mínimo» en el que el contable hace las anotaciones propias omitiendo algunas de las «operaciones» o hace la llevanza de la contabilidad falsamente.

---

<sup>513</sup> *Manual Práctico. Renta y Patrimonio 2005*. Madrid: AEAT. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, pág. 134.

«Los libros específicos (siempre que se trate de «empresarios mercantiles en estimación directa normal») que deben llevarse son los siguientes: Libro de inventarios y Cuentas anuales, que se abrirá con el balance inicial y en el que deben hacerse constar, al menos trimestralmente, los balances de comprobación con sumas y saldos, así como el inventario de cierre del ejercicio y las cuentas anuales, y Libro diario, que ha de registrar, día a día, todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa».

<sup>514</sup> *Manual Práctico. Renta y Patrimonio 2005*. *Op. cit.*, pág. 134.

Los «empresarios no mercantiles en estimación directa normal y todos los empresarios en estimación directa simplificada», deben llevar los libros registro de: «Ventas e ingresos, Compras y gastos y Bienes de inversión». Los «profesionales en estimación directa en cualquiera de sus modalidades», deben llevar los libros registro de «Ingresos, Gastos, Bienes de inversión y de Provisiones de fondos y suplidos». Los «empresarios y profesionales en estimación objetiva» deberán llevar los libros registro de: «Bienes de inversión y de Ventas e ingresos».

<sup>515</sup> SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIERREZ, Pablo. *El Delito Contable Tributario. Interpretación y Análisis Dogmático del Art. 350 bis del Código Penal*. Navarra: ARANZADI. 1995. (Col. Monografías Aranzadi). ISBN 84-8193-237-X, pág. 169.

<sup>516</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial*. *Op. cit.*, págs. 676-678.

También exige la descripción del tipo, que el sujeto determine su base imponible mediante el «régimen de estimación directa» para lo que recurriremos al art. 51 de la LGT<sup>517</sup>, que determina el reflejo contable.

### 8.3. LA FIGURA DEL APARTADO B)

Es también un delito –siguiendo a MARTÍNEZ-BUJÁN<sup>518</sup>– de peligro abstracto, la diferencia con el apartado anterior se encuentra en que la descripción del tipo «contiene un delito de acción y no de omisión», pues el legislador exige que la conducta se considere punible cuando la finalidad de la «llevanza de contabilidades distintas» de una misma actividad y ejercicio económico, sea el de falseamiento de la verdadera situación de la empresa, implica que la actividad delictiva se realiza durante un periodo de tiempo.

El «llevar contabilidades distintas» significa que existen «dos o más sistemas contables» las cuales se basan «en asientos contables distintos» falsos o bien que se omiten verdaderos.

La conducta del tipo que exige unidad en la actividad y en el ejercicio económico, por éste se debe entender «el año natural» y por aquellas las «actividades estrictamente empresariales» excepto las «profesionales, artistas o arrendadores no empresarios afectados por el IVA».

El requisito de ocultación de la verdadera situación de la empresa implica que la realidad simulada se pretende exhibir ante terceros, –en este supuesto Hacienda–, y conseguir que sea prácticamente imposible conocer la verdadera situación de la empresa a través de la contabilidad empresarial, que permite que la Administración conozca una información no veraz de la misma.

---

<sup>517</sup> «El método de estimación directa podrá utilizarse por el contribuyente y por la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo. A estos efectos, la Administración tributaria utilizará las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria».

<sup>518</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial. Op. cit.*, págs. 678-681.

#### 8.4. LAS FIGURAS DE LOS APARTADOS C) Y D)

En estos apartados se describen «falsedades contables», en las que se presuponen «la existencia de transacciones económicas reales» en aquél, se describen «alternativamente» una conducta de omisión, –de acuerdo con MARTÍNEZ-BUJÁN<sup>519</sup>– consistente en el hecho de «no haber anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas» y una actividad de acción, que consiste en «haberlos anotado con cifras distintas a las verdaderas».

En la actividad del tipo que se describe en el apartado d) a diferencia del apartado c) que se acaba de exponer, se parte de que las «transacciones no existen», y se describe el «haber practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias».

Las falsedades de estas figuras de estos dos apartados, es lo que se conoce con el nombre de «*fraude extra tabulas*», lo que implica que se contabilizan operaciones por valor «inferior» o «superior» al real, o «inexistentes».

Las acciones que se describen en estos apartados, para que integren la conducta, necesariamente deben concurrir cumulativamente dos requisitos, que «se hayan omitido las declaraciones tributarias<sup>520</sup> o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad», este concepto se describe en el art. 119 de la LGT<sup>521</sup>, y «que la cuantía en más o en menos de los cargos o abonos omitidos o falseados, exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 240.000 euros por cada ejercicio económico». En la expresión «en más o en menos», implica que se refiere a cargos y abonos, así que en consecuencia, en el supuesto de que se incrementen los cargos o disminuyan los abonos van a minorar el «resultado contable», y consiguientemente «reducción de la base tributaria». Estos cargos o abonos pueden ser «omitidos o falseados», así la información

---

<sup>519</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial. Op. cit.*, págs. 681-688.

<sup>520</sup> LAMOCA PÉREZ, Carlos. *Infracciones y Sanciones Tributarias. Análisis crítico del nuevo sistema de infracciones y sanciones en la LGT*. 1ª ed. Madrid: CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS, 2005. ISBN 84-454-1273-6, pág. 33. «Resultaría pues que mientras el documento cumplimentado no se presente, o mejor dicho, no esté presentado, no es declaración».

<sup>521</sup> «1. Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos. La presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria».

anotada en los libros contables no corresponde a la realidad, bien incompleta y verdadera o bien falseada y completa. En cuanto a «la cuantía de los cargos o abonos» entendida «sin compensación económica entre ellos» significa que «la suma de las magnitudes falseadas u omitidas debe llevarse a cabo con independencia de la naturaleza de sus signos positivo o negativo», produciéndose un perjuicio económico en el supuesto de que se realicen las conductas de cualquiera de los apartados c) y d). Sin embargo –y siguiendo a JAÉN VALLEJO<sup>522</sup>– «el delito no se consuma por el mero hecho de practicar anotaciones contables ficticias, si no que es necesario que se presente la contabilidad falseada o se deje transcurrir el plazo en que debió presentarse» STS 12 02 2001. En resumen, estamos ante «tipos de lesión» –del «patrimonio de la Hacienda Pública»–, «deuda tributaria real» ocasionalmente no determinable.

## **VIII. RESPONSABILIDAD CIVIL DERIVADA DE DELITO**

### **1. ENTIDAD DE LA FIGURA**

Según el Código Penal «la ejecución de un hecho descrito por la ley como delito» no solamente lleva aparejada la responsabilidad penal por llevarlo a efecto; si no que la principal consecuencia jurídica es la responsabilidad civil derivada del mismo lo que «obliga a reparar, en los términos previstos en las leyes, los daños y perjuicios por él causados» (art. 109). «La responsabilidad establecida en el artículo anterior comprende: 1.º La restitución, 2.º La reparación del daño y 3.º La indemnización de perjuicios materiales y morales» (art. 110). Las regulaciones de la normativa penal no impide, según la doctrina del TS «reconducir el régimen de la responsabilidad civil dimanante de delito al campo del derecho civil, a sus principios y normativa específica, siempre que no exista un especial precepto de naturaleza penal que limite o modifique su régimen (STS 22/04/2009)».

La supletoriedad «no se refiere única y exclusivamente a las normas relativas a la responsabilidad extracontractual, si no a todas las disposiciones civiles reguladoras de

---

<sup>522</sup> JAÉN VALLEJO, Manuel. *Derecho Penal Aplicado. (Parte General y Parte Especial)*. Madrid: COLEX, 2003. ISBN 84-7879-839-0, pág. 256.



las distintas modalidades de responsabilidad, y por supuesto, a la responsabilidad contractual (STS 19/05/2005)».

Las consecuencias jurídicas de carácter económico en el ámbito penal y civil serían las «indemnizaciones por responsabilidad civil (la forma más habitual en que se concreta la responsabilidad civil) y las multas previstas en los tipos penales» aunque aparentemente parece dos figuras jurídicas iguales ambas presentan algunas diferencias, entre ellas las siguientes y siempre partiendo de la premisa que la responsabilidad de carácter penal la impone el Estado y entra en juego cuando el sujeto imputable o inimputable comete uno o varios hechos que lesionan uno o varios bienes jurídicos protegidos y la responsabilidad civil para compensar el daño causado a la víctima del mismo:

a) La multa goza en consecuencia de una naturaleza sancionadora por lo que está sometida «a los principios de legalidad y culpabilidad» y por tanto, la cuantía debe realizarse «considerando la gravedad del hecho y la reprochabilidad del autor». Sin embargo, «la indemnización tiene una naturaleza resarcitoria, por lo que puede imponerse de forma objetiva sin atención a las exigencias de la imputación subjetiva, puede imponerse a un tercero que no ha cometido el hecho delictivo y la determinación de su cuantía lo que pretende es compensar» la carencia «que ha sufrido el perjudicado, con independencia de la mayor o menor gravedad del hecho y de la reprochabilidad del acusado» baremándose la cuantía según se trate de delitos o faltas.

b) Dada la naturaleza civil de la responsabilidad, «la indemnización es perfectamente disponible, la multa no. El perjudicado puede renunciar a toda reclamación por responsabilidad civil, llegar a una transacción extrajudicial, sobre la misma o reservar el ejercicio de la acción civil para un proceso civil independiente (LECr art. 107, 108 y 112)»<sup>523</sup> aunque clarifica SANTA CECILIA «sería un contrasentido, en buena lógica y por economía procesal, que existiendo un proceso penal por el hecho dañoso aquéllos tuvieran que reclamar su pretensión en un juicio verbal –o el correspondiente según cuantía–, aunque no sería obstáculo alguno, para el caso de ausencia de personación en

---

<sup>523</sup> En el mismo sentido SÁINZ-CANTERO CAPARRÓS, María Belén. *El ilícito civil en el Código penal*. Granada: COMARES, 1997. ISBN 84-8151-520-5, pág. 22.

la causa penal, que se hagan valer los derechos correspondientes en la vía civil»<sup>524</sup>. Aunque esta posibilidad «de haber prosperado la iniciativa del Borrador de Anteproyecto de 1990, el perjudicado podría encontrarse en una eventual situación de desamparo al vetarle la propia ley la posibilidad de ser resarcidos sus derechos en el mismo procedimiento penal, e imponer la obligatoriedad de tener que acudir a la civil por lo costoso, largo e incierto procedimiento de una contienda de esta naturaleza que hasta puede ocasionar la ruina del perjudicado la reparación e indemnización de los daños señalados»<sup>525</sup>.

c) «Dada la diferente naturaleza de la pretensión, la legitimación activa es distinta. Todos los ciudadanos españoles (y las personas jurídicas de nacionalidad española) están legitimados para ejercitar la acción penal (LECr art. 101). Sin embargo, la acción civil sólo la pueden ejercitar los perjudicados por el delito o falta (LECr art. 110), cualquiera que sea su nacionalidad (LECr art. 270). La acusación popular, que ejercita la acción penal en el proceso sin tener la condición de perjudicado ni de ofendido por el delito, carece de legitimación activa para deducir pretensiones de responsabilidad civil, ni siquiera a favor de terceros (SSTS 12-3-92 y 22-5-93)».

d) «La multa, se extingue con la muerte del acusado, salvo que ya haya sido condenado y hubiera abonado la misma (art. 130 CP)<sup>526</sup>. La multa como pena nunca es transmisible

---

<sup>524</sup> SANTA CECILIA GARCÍA, Fernando. *Delito de daños. Evolución y Dogmática* (art. 263 Código Penal). *Op.cit.*, pág. 389.

<sup>525</sup> Cfr. SANTA CECILIA GARCÍA, Fernando. *La responsabilidad civil “ex delicto” en el proyecto de código penal de 1992 en Política Criminal y Reforma Penal. Homenaje a la memoria del Prof. Dr. D. Juan del Rosal*. Madrid: EDESA, 1993, pág. 1017.

<sup>526</sup> «Art. 130.

1. La responsabilidad criminal se extingue:

1.º Por la muerte del reo.

2.º Por el cumplimiento de la condena.

3.º Por la remisión definitiva de la pena, conforme a lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 87.

4.º Por el indulto.

5.º Por el perdón del ofendido, cuando se trate de delitos leves perseguibles a instancias del agraviado o la ley así lo prevea. El perdón habrá de ser otorgado de forma expresa antes de que se haya dictado sentencia, a cuyo efecto el juez o tribunal sentenciador deberá oír al ofendido por el delito antes de dictarla.

En los delitos contra menores o personas con discapacidad necesitadas de especial protección, los jueces o tribunales, oído el Ministerio Fiscal, podrán rechazar la eficacia del perdón otorgado por los representantes de aquéllos, ordenando la continuación del procedimiento, con intervención del Ministerio Fiscal, o el cumplimiento de la condena.

a los herederos, por el contrario, como sanción administrativa sí. En cambio, la indemnización forma parte del patrimonio del causante como el resto de sus obligaciones, por lo que se transmite a los herederos, tanto antes de la condena como con posterioridad si no se hubiera pagado» y hubiese aceptado la herencia<sup>527</sup>.

---

Para rechazar el perdón a que se refiere el párrafo anterior, el juez o tribunal deberá oír nuevamente al representante del menor o persona con discapacidad necesitada de especial protección.

6.º Por la prescripción del delito.

7.º Por la prescripción de la pena o de la medida de seguridad.

2. La transformación, fusión, absorción o escisión de una persona jurídica no extingue su responsabilidad penal, que se trasladará a la entidad o entidades en que se transforme, quede fusionada o absorbida y se extenderá a la entidad o entidades que resulten de la escisión. El Juez o Tribunal podrá moderar el traslado de la pena a la persona jurídica en función de la proporción que la persona jurídica originariamente responsable del delito guarde con ella.

No extingue la responsabilidad penal la disolución encubierta o meramente aparente de la persona jurídica. Se considerará en todo caso que existe disolución encubierta o meramente aparente de la persona jurídica cuando se continúe su actividad económica y se mantenga la identidad sustancial de clientes, proveedores y empleados, o de la parte más relevante de todos ellos».

<sup>527</sup> «Artículo 90.

1. El juez de vigilancia penitenciaria acordará la suspensión de la ejecución del resto de la pena de prisión y concederá la libertad condicional al penado que cumpla los siguientes requisitos:

- a) Que se encuentre clasificado en tercer grado.
- b) Que haya extinguido las tres cuartas partes de la pena impuesta.
- c) Que haya observado buena conducta.

Para resolver sobre la suspensión de la ejecución del resto de la pena y concesión de la libertad condicional, el juez de vigilancia penitenciaria valorará la personalidad del penado, sus antecedentes, las circunstancias del delito cometido, la relevancia de los bienes jurídicos que podrían verse afectados por una reiteración en el delito, su conducta durante el cumplimiento de la pena, sus circunstancias familiares y sociales y los efectos que quepa esperar de la propia suspensión de la ejecución y del cumplimiento de las medidas que fueren impuestas.

No se concederá la suspensión si el penado no hubiese satisfecho la responsabilidad civil derivada del delito en los supuestos y conforme a los criterios establecidos por los apartados 5 y 6 del artículo 72 de la Ley Orgánica 1/1979, de 26 de septiembre, General Penitenciaria.

2. También podrá acordar la suspensión de la ejecución del resto de la pena y conceder la libertad condicional a los penados que cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que hayan extinguido dos terceras parte de su condena.
- b) Que durante el cumplimiento de su pena hayan desarrollado actividades laborales, culturales u ocupacionales, bien de forma continuada, bien con un aprovechamiento del que se haya derivado una modificación relevante y favorable de aquéllas de sus circunstancias personales relacionadas con su actividad delictiva previa.
- c) Que acredite el cumplimiento de los requisitos a que se refiere el apartado anterior, salvo el de haber extinguido tres cuartas partes de su condena.

A propuesta de Instituciones Penitenciarias y previo informe del Ministerio Fiscal y de las demás partes, cumplidas las circunstancias de las letras a) y c) del apartado anterior, el juez de vigilancia penitenciaria podrá adelantar, una vez extinguida la mitad de la condena, la concesión de la libertad condicional en relación con el plazo previsto en el apartado anterior, hasta un máximo de noventa días por cada año transcurrido de cumplimiento efectivo de condena. Esta medida requerirá que el penado haya desarrollado continuadamente las actividades indicadas en la letra b) de

---

este apartado y que acredite, además, la participación efectiva y favorable en programas de reparación a las víctimas o programas de tratamiento o desintoxicación, en su caso.

3. Excepcionalmente, el juez de vigilancia penitenciaria podrá acordar la suspensión de la ejecución del resto de la pena y conceder la libertad condicional a los penados en que concurran los siguientes requisitos:

- a) Que se encuentren cumpliendo su primera condena de prisión y que ésta no supere los tres años de duración.
- b) Que hayan extinguido la mitad de su condena.
- c) Que acredite el cumplimiento de los requisitos a que se refiere al apartado 1, salvo el de haber extinguido tres cuartas partes de su condena, así como el regulado en la letra b) del apartado anterior.

Este régimen no será aplicable a los penados que lo hayan sido por la comisión de un delito contra la libertad e indemnidad sexuales.

4. El juez de vigilancia penitenciaria podrá denegar la suspensión de la ejecución del resto de la pena cuando el penado hubiera dado información inexacta o insuficiente sobre el paradero de bienes u objetos cuyo decomiso hubiera sido acordado; no dé cumplimiento conforme a su capacidad al compromiso de pago de las responsabilidades civiles a que hubiera sido condenado; o facilite información inexacta o insuficiente sobre su patrimonio, incumpliendo la obligación impuesta en el artículo 589 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

También podrá denegar la suspensión de la ejecución del resto de la pena impuesta para alguno de los delitos previstos en el Título XIX del Libro II de este Código, cuando el penado hubiere eludido el cumplimiento de las responsabilidades pecuniarias o la reparación del daño económico causado a la Administración a que hubiere sido condenado.

5. En los casos de suspensión de la ejecución del resto de la pena y concesión de la libertad condicional, resultarán aplicables las normas contenidas en los artículos 83, 86 y 87.

El juez de vigilancia penitenciaria, a la vista de la posible modificación de las circunstancias valoradas, podrá modificar la decisión que anteriormente hubiera adoptado conforme al artículo 83, y acordar la imposición de nuevas prohibiciones, deberes o prestaciones, la modificación de las que ya hubieran sido acordadas o el alzamiento de las mismas.

Asimismo, el juez de vigilancia penitenciaria revocará la suspensión de la ejecución del resto de la pena y la libertad condicional concedida cuando se ponga de manifiesto un cambio de las circunstancias que hubieran dado lugar a la suspensión que no permita mantener ya el pronóstico de falta de peligrosidad en que se fundaba la decisión adoptada.

El plazo de suspensión de la ejecución del resto de la pena será de dos a cinco años. En todo caso, el plazo de suspensión de la ejecución y de libertad condicional no podrá ser inferior a la duración de la parte de pena pendiente de cumplimiento. El plazo de suspensión y libertad condicional se computará desde la fecha de puesta en libertad del penado.

6. La revocación de la suspensión de la ejecución del resto de la pena y libertad condicional dará lugar a la ejecución de la parte de la pena pendiente de cumplimiento. El tiempo transcurrido en libertad condicional no será computado como tiempo de cumplimiento de la condena.

7. El juez de vigilancia penitenciaria resolverá de oficio sobre la suspensión de la ejecución del resto de la pena y concesión de la libertad condicional a petición del penado. En el caso de que la petición no fuera estimada, el juez o tribunal podrá fijar un plazo de seis meses, que motivadamente podrá ser prolongado a un año, hasta que la pretensión pueda ser nuevamente planteada.

8. En el caso de personas condenadas por delitos cometidos en el seno de organizaciones criminales o por alguno de los delitos regulados en el Capítulo VII del Título XXII del Libro II de este Código, la suspensión de la ejecución del resto de la pena impuesta y concesión de la libertad condicional requiere que el penado muestre signos inequívocos de haber abandonado los fines y los medios de la actividad terrorista y haya colaborado activamente con las autoridades, bien para impedir la producción de otros delitos por parte de la organización o grupo terrorista, bien para atenuar los efectos de su delito, bien para la identificación, captura y procesamiento de responsables de delitos terroristas, para obtener pruebas o para impedir la actuación o el desarrollo de las organizaciones o asociaciones a las que haya pertenecido o con las que haya colaborado, lo que podrá acreditarse mediante una declaración expresa de repudio de sus actividades delictivas y de abandono de la violencia y una petición expresa de perdón a las víctimas de

e) La multa se abona al Estado, mientras que la indemnización se entrega al perjudicado, salvo que éste sea también el Estado, en cuyo favor se haya establecido en la sentencia condenatoria el derecho a percibir dicha indemnización».

f) «La indemnización devenga intereses, tanto antes de la sentencia condenatoria, como después, hasta su completo pago. La multa nunca devenga intereses. Constituye según ha establecido una larga jurisprudencia, una deuda de valor, esto es, una deuda en que lo relevante no es el importe nominal, sino el valor del dinero con el que se resarce el daño».

g) «La cuantía de la indemnización se puede establecer en ejecución de sentencia (CP art. 115); la de la multa debe figurar en la sentencia».

h) «En caso de impago la indemnización no tiene otra consecuencia que la ejecución forzosa sobre el patrimonio del condenado, mientras que la multa da lugar a una pena personal subsidiaria, el arresto sustitutorio»<sup>528</sup>.

---

su delito, así como por los informes técnicos que acrediten que el preso está realmente desvinculado de la organización terrorista y del entorno y actividades de asociaciones y colectivos ilegales que la rodean y su colaboración con las autoridades. Los apartados 2 y 3 no serán aplicables a las personas condenadas por la comisión de alguno de los delitos regulados en el Capítulo VII del Título XXII del Libro II de este Código o por delitos cometidos en el seno de organizaciones criminales».

<sup>528</sup> FRANCIS LEFEBVRE. *Memento práctico penal*. VV.AA. 2014-2015. *Op. cit.*, págs. 633 y 634.

«Artículo 53.

1. Si el condenado no satisficiera, voluntariamente o por vía de apremio, la multa impuesta, quedará sujeto a una responsabilidad personal subsidiaria de un día de privación de libertad por cada dos cuotas diarias no satisfechas, que, tratándose de delitos leves, podrá cumplirse mediante localización permanente. En este caso, no regirá la limitación que en su duración establece el apartado 1 del artículo 37.

También podrá el juez o tribunal, previa conformidad del penado, acordar que la responsabilidad subsidiaria se cumpla mediante trabajos en beneficio de la comunidad. En este caso, cada día de privación de libertad equivaldrá a una jornada de trabajo.

2. En los supuestos de multa proporcional los Jueces y Tribunales establecerán, según su prudente arbitrio, la responsabilidad personal subsidiaria que proceda, que no podrá exceder, en ningún caso, de un año de duración. También podrá el Juez o Tribunal acordar, previa conformidad del penado, que se cumpla mediante trabajos en beneficio de la comunidad.

3. Esta responsabilidad subsidiaria no se impondrá a los condenados a pena privativa de libertad superior a cinco años.

4. El cumplimiento de la responsabilidad subsidiaria extingue la obligación de pago de la multa, aunque mejore la situación económica del penado.

5. Podrá ser fraccionado el pago de la multa impuesta a una persona jurídica, durante un período de hasta cinco años, cuando su cuantía ponga probadamente en peligro la supervivencia de aquella o el mantenimiento de los puestos de trabajo existentes en la misma, o cuando lo aconseje el interés general. Si la persona jurídica condenada no satisficiera, voluntariamente o por vía de apremio, la multa impuesta en el plazo que se hubiere señalado, el Tribunal podrá acordar su intervención hasta el pago total de la misma».

La responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública solamente se compondría de la indemnización de daños y perjuicios, su fundamento jurídico se encuentra en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en su disposición adicional décima en la que establece que la «responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora, y se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio», por lo que según regula el artículo 128 del RD 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación se acumularán a éste, «los intereses que se devenguen sobre el importe de dicha responsabilidad desde la fecha de la firmeza de la resolución judicial hasta la fecha de ingreso en el Tesoro y las costas del procedimiento de apremio, salvo que el juez o tribunal hubiese acordado otra cosa».

En este sentido, la STS 5811/2013 establece que «la doctrina de esta Sala recuerda el carácter de norma penal parcialmente en blanco del delito fiscal, que debe complementarse en el ámbito sustantivo por remisión a la normativa tributaria. Y si esta remisión debe ser aplicada para la determinación de la cuota tributaria defraudada, es lógico que deba igualmente aplicarse a la hora de determinar el interés que el defraudador debe abonar desde el vencimiento de la deuda tributaria impagada. No cabe apreciar razón alguna por la que los delincuentes fiscales deban resultar privilegiados en el abono de los intereses de su deuda tributaria respecto de cualesquiera otros deudores tributarios, que pese a no haber cometido delito alguno están legalmente obligados al abono de intereses de demora». Por lo tanto, la responsabilidad civil se vuelve inexistente ya que comparte las mismas cualidades de un mero deudor que ha incumplido sus obligaciones de pago al reclamárselas vía judicial.

## **IX. LAS RELACIONES JURÍDICAS ENTRE EL DERECHO PENAL Y EL DERECHO ADMINISTRATIVO**

### **1. DELITO E INFRACCIÓN ADMINISTRATIVA**

«La distinción entre ilícito “penal” e ilícito “administrativo”, de indudable transcendencia no sólo teórica sino práctica, ha suscitado desde la Ilustración una viva polémica doctrinal».

De entre todas las teorías que se han ido vertiendo a lo largo de la Historia, no «son de recibo las que configuran el ilícito administrativo como ilícito formal, artificial, desvinculado de la lesión de bienes jurídicos y de los valores de la ética social, y sin otro fundamento que la mera desobediencia a los mandatos y prohibiciones de la Administración (mala quia prohibita).»

En definitiva «no existen criterios materiales que permitan diferenciar a priori y con carácter general el ilícito penal del administrativo. Sólo cabe trazar la distinción con la ayuda del criterio cuantitativo, de la mayor (ilícito penal) o menor (ilícito administrativo) gravedad de la infracción. Gravedad, eso sí, no inherente o consustancial a ésta sino asignada o atribuida por el legislador, en virtud de una valoración histórica que pondera las circunstancias y necesidades sociales del momento en que tiene lugar aquélla». Este es el criterio que adopta el CP «para delimitar cuantitativamente la concreta figura del delito», como por ejemplo el artículo 305.1 sobre fraude fiscal<sup>529</sup>.

La Hacienda Pública para castigar las infracciones cometidas contra ella se sirve de dos procedimientos; para lo cual utiliza tanto la vía penal como la administrativa, según sean delitos o infracciones, con la imposición de sus correspondientes penas y/o sanciones administrativas. El criterio diferenciador entre ambos procedimientos, se

---

<sup>529</sup> GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, Antonio. *Derecho penal: Introducción*. Madrid: SERVICIO PUBLICACIONES. FACULTAD DE DERECHO. UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID, 2000. (Serie: Textos), págs. 29 y ss.

encuentra –a criterio de BAJO FERNÁNDEZ<sup>530</sup>– en que aquéllos «revisten mayor gravedad», y es por esto por lo que la Administración de Justicia es la competente para conocer de los mencionados procedimientos, y en éstas<sup>531</sup>, las «de menor gravedad» cuyo procedimiento se encuentra regulado en el RD 928/1998, de 14 de mayo, se denominan infracciones administrativas están reguladas en los arts. 77<sup>532</sup> y siguientes de la LGT. Esto quiere decir que las «infracciones simples» reguladas en el art. 78<sup>533</sup> de la norma administrativa, y complejas en el 79<sup>534</sup> no se regulan en el CP como faltas ni se

---

<sup>530</sup> BAJO FERNÁNDEZ, Miguel y BACIGALUPO SAGGESE, Silvina. *Delitos contra la Hacienda Pública. Op. cit.*, pág. 12.

<sup>531</sup> Las infracciones de carácter tributario reguladas en los arts. 77 y ss. de la LGT, que deben ser «sometidas a las reglas procedimentales, que su preceptuación se encuentra en el RD 928/1998, de 14 de mayo» en el que se sancionan «las infracciones tributarias».

<sup>532</sup> «1. Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia. 2. Las infracciones y sanciones en materia tributaria se regirán por lo dispuesto en esta ley y en las restantes normas tributarias. Las infracciones y sanciones en materia de contrabando se regirán por su legislación específica. 3. Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el art. 33 de esta Ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes y, en particular, las siguientes:

- a) Los sujetos pasivos de los tributos, sean contribuyentes o sustitutos.
- b) Los retenedores y los obligados a ingresar a cuenta.
- c) La sociedad dominante en el régimen de declaración consolidada.
- d) Las entidades en régimen de transparencia fiscal.
- e) Los obligados a suministrar información o a prestar colaboración a la Administración Tributaria, conforme a lo establecido en los arts. 111 y 112 de esta Ley y en las normas reguladoras de cada tributo.
- f) El representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar”.

<sup>533</sup> Se consideran las siguientes:

- «a) La falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas.
- b) El incumplimiento de los deberes de suministrar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con terceras personas, establecidos en los arts. 111 y 112 de esta Ley.
- c) El incumplimiento de las obligaciones de índole contable, registral y censal.
- d) El incumplimiento de obligaciones de facturación y, en general de emisión, entrega y conservación de justificantes o documentos equivalentes.
- e) El incumplimiento de la obligación de utilizar y comunicar el número de identificación fiscal.
- f) La resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, ya sea en fase de gestión, inspección o recaudación».

<sup>534</sup> «Constituyen infracciones graves las siguientes conductas:



«someten al procedimiento penal», si no que se someten a «las reglas específicas del procedimiento sancionador»<sup>535</sup>. En nuestra opinión, el CP no detalla con precisión las conductas que pueden ser modalidades comisivas, en el sentido que el texto penal sanciona a modo de delitos todas las que su finalidad sea la defraudación a la Hacienda Pública, este comentario expuesto por el autor implica el determinar en qué conductas se aplica como derecho sancionador, el administrativo y en qué actuaciones delictivas el penal, para ello debemos remitirnos a la jurisprudencia<sup>536</sup>, que establece que «pese a que un sector doctrinal considera que el Derecho Penal y el Derecho Administrativo sancionador son diferentes desde el punto de vista sustancial, se ha impuesto el criterio de la diferenciación cuantitativa ante la dificultad de precisar esos rasgos diferenciales desde el punto de vista cualitativo. Entre ambos ilícitos existe identidad sustancial, porque se trata de dos manifestaciones diversas de un único *ius puniendi* del Estado; consecuencia de esa identidad es la aplicabilidad al Derecho Administrativo sancionador de los principios y garantías propios del Derecho Penal, y este es el criterio seguido por nuestro Tribunal Constitucional, aunque con las necesarias cautelas y matices y sin que ello signifique predicar su aplicación literal»<sup>537</sup>.

---

*a) Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al art. 61 de esta Ley o proceda la aplicación de lo previsto en el art. 127 también de esta Ley.*

*b) No presentar, presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración tributaria o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación.*

*c) Disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones.*

*d) Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuesto, a reducir o compensar en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.*

*e) Determinar bases imponibles o declarar cantidades a imputar a los socios, por las entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal, que no se correspondan con la realidad”.*

<sup>535</sup> CALDERÓN CEREZO, Ángel y CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio. *Manual de Derecho Penal. Parte Especial*. Tomo II. Barcelona. DEUSTO PLANETA DEAGOSTINI, 2005. (Col. Deusto Jurídico), pág. 329.

Es decir que «los resultados cifrados en menos de 120.000 euros, son atípicos y constituirán en su caso mera infracción administrativa (STS 25 abril 2002)».

<sup>536</sup> Fundamento Tercero, AAP Madrid núm. 70/2005 (Sección 3ª), de 17 febrero.

<sup>537</sup> (Sentencias 97/95 de 20 junio [RTC 1995\97], 120/96 de 8 julio [RTC 1996\120], 127 [RTC 1996\127] y 128/96 de 9 julio, 45/97 de 11 marzo, 56/98 de 16 marzo [RTC 1998\56], 3/99 de 26 enero, 14/99 de 22 febrero, 157/00 de 12 junio [RTC2000\157], 175/00 de 26 junio [RTC 2000\175] y 205/03 de 1 diciembre [RTC 2003\205]).

Así, la distinción entre el ilícito penal y el administrativo radica en la gravedad de la infracción que se debe establecer; en primer lugar, mediante criterios materiales que reserven la sanción penal para aquellas conductas que pongan el bien jurídico protegido en una situación de peligro grave y en segundo lugar, atendiendo además al desvalor ético-social que la conducta merezca en el contexto cultural. Por consiguiente, la coordinación de las medidas administrativas y penales, supone una relación de complementariedad para la mejor tutela de un bien jurídico de especial relevancia, ocupando cada uno de ellos su lugar específico: al derecho administrativo le corresponde desempeñar un papel preventivo y sancionador de primer grado, reservando el Derecho Penal, conforme al principio de intervención mínima, para las infracciones más graves». Sin embargo, aunque «el art. 305 del CP vigente considera delictiva la elusión del pago de tributos cuando la cuota defraudada exceda de ciento veinte mil euros<sup>538</sup>. Esta previsión legal no excluye la posibilidad que la Administración inicie las actuaciones de comprobación o inspección. Antes al contrario, será lo habitual que el descubrimiento de los primeros indicios racionales de responsabilidad criminal por hechos de esta clase se produzca como consecuencia de las actuaciones administrativas. Para estos casos, el art. 77.6 de la LGT, en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, dispone que:

«En los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa»<sup>539</sup>.

---

<sup>538</sup> GÓMEZ GUILLAMÓN, Rogelio. *Código Penal. Jurisprudencia. Comentarios. Legislación complementaria. Índice Analítico*. 10ª ed. julio. Madrid: COLEX, 2005, pág. 905. «La elusión del pago de tributos se refiere a infracciones de deberes específicos, de suerte que si representan varias declaraciones fiscales fraudulentas referidas a distintas especies de tributos se cometerán varios hechos independientes, aun cuando las declaraciones corresponden a un mismo ejercicio fiscal».

<sup>539</sup> Roj: STS 8146/2002 – ECLI:ES:TS:2002:8146. Id Cendoj: 28079120012002103333. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Nº de Recurso: 594/2001. Nº de Resolución: 2069/2002. Procedimiento: Recurso de Casación. Ponente: Miguel Colmenero Menéndez de Lurca. Tipo de Resolución: Sentencia, de 05 diciembre 2002.

Sin embargo el que se pueda acoplar pacífica y efectivamente –reconoce ARROYO ZAPATERO<sup>540</sup>– el sector jurídico penal y el tributario, es «tarea difícil y necesaria» para poder conseguir «una figura penal plena y efectiva» pues el proceso de carácter administrativo se basa en principios clásicos de eficacia y celeridad, mientras que en el proceso penal, queda antepuesto el respeto «a derechos inviolables del individuo», como la «libertad y la seguridad», es lo que «se traduce en la diferente situación en que se encuentra el posible defraudador fiscal», pues el procedimiento de carácter tributario «se ve sometido a un conjunto de presunciones y potestades administrativas» y en el de carácter penal «ve primada su presunción de inocencia frente a la presunción de veracidad y legalidad de las declaraciones administrativas».

En definitiva, no existen diferencias ontológicas entre ambos. Las conductas que quebrantan disposiciones administrativas están castigadas unas con sanciones de carácter administrativo, otras con auténticas sanciones penales»<sup>541</sup>.

## 2. EL PRINCIPIO *NE BIS IN IDEM*

GARCÍA PABLOS, ilustra que «el principio *ne bis in idem*, con su doble implicación, material y procesal, no se consagra explícitamente en la Constitución, aunque desde la Sentencia 2/1981, de 30 de enero, del Tribunal Constitucional, éste lo entiende implícito en los principios de legalidad y tipicidad plasmados en el artículo 25 de aquélla.

Sí se reconoce, sin embargo, en la Ley del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas (art. 133), en la Ley General para la defensa de los consumidores y usuarios (arts. 32 y 33), Ley de la Seguridad Vial (art. 74), en la Seguridad Ciudadana (art. 32), Ley de defensa de la Competencia (art. 55), Ley de Costas (art. 94.3), Ley de Aguas (art. 122), Ley Orgánica del Poder Judicial (art. 415.3), etc.

---

<sup>540</sup> Cfr. ARROYO ZAPATERO, Luis. (Edit.) y TIEDEMANN, Klaus. (Edit.) *Estudios de Derecho Penal Económico*. Vol. 18. EDICIONES DE LA UNIVERSIDAD DE CASTILLA-LA MANCHA. Cuenca 1994. (Col. Estudios), pág. 216.

<sup>541</sup> MORILLAS CUEVA, Lorenzo. *Derecho penal. Parte general. Fundamentos conceptuales y metodológicos del Derecho Penal. Ley Penal, op. cit.*, pág. 52.

La prohibición del *ne bis in idem*, esto es, que se castigue dos veces, con pena y sanción administrativa, un mismo contenido injusto (identidad de “sujeto”, “hechos” y fundamento”) –salvo que exista en el caso concreto una “relación de supremacía especial de la Administración que justifique el ejercicio del *ius puniendi* por los Tribunales y, a su vez, de la potestad sancionadora de la Administración” (vg., la relación del funcionario, servicio público, concesionario, etc.)– deja a salvo, o debe dejar a salvo, la incuestionable prioridad, prevalencia o primacía de la jurisdicción penal si los hechos pueden ser constitutivos de delito. Concretamente, QUERALT significa que «Por un lado, dado que es la autoridad tributaria la que tiene conocimiento de la infracción, debe cesar en la actuación sancionadora y pasar el tanto de culpa al Juez competente; en segundo lugar, condenado el defraudador, éste no será sancionado por la Administración tributaria. Por último, si no se estima la existencia de delito, el Fisco deberá ajustarse para sancionar a los hechos declarados probados en la resolución judicial»<sup>542</sup>.

Iniciado un procedimiento criminal por hechos que *prima facie* pudieren ser constitutivos de delito o falta, la Ley de Enjuiciamiento Criminal otorga al mismo un inmediato efecto suspensivo sobre cualquier otro, en el estado en el que se hallare, hasta que recaiga sentencia firme en la causa penal (art. 114). Ahora bien, la circunstancia de que la más ágil potestad sancionatoria de la Administración se haya anticipado al *ius puniendi* del orden jurisdiccional penal no impide a este último actuar con plena autonomía en cumplimiento de las atribuciones irrenunciables que la ley le asigna. La previa imposición de una sanción administrativa no puede obstaculizar ni limitar la averiguación y eventual castigo de hechos indiciariamente delictivos. La sanción administrativa no puede inmunizar ni blindar al ciudadano frente a la ley penal». Contrario a este principio la Sentencia 177/1999, de 11 de octubre, del Tribunal Constitucional «representa un precedente insólito y digno de subrayar»<sup>543</sup>.

Con carácter particular SANTALÓ RIOS opina que «generalmente, los documentos falsos que acompañan al delito fiscal van a ser varios, y esto plantea el problema de la

---

<sup>542</sup> QUERALT JIMÉNEZ, Joan J. “*Ne bis in idem*”: Significados constitucionales en Política Criminal y Reforma Penal. Homenaje a la memoria del Prof. Dr. D. Juan del Rosal. Madrid: EDESA, 1993, pág. 898.

consideración jurídica de los mismos. Normalmente nos hallaremos ante un supuesto de continuidad delictiva, pues los distintos documentos habrán sido realizados en ejecución de un plan preconcebido, que es precisamente defraudar a la Hacienda Pública. El delito continuado no es concebido como una mera ficción jurídica destinada a resolver en beneficio del reo los problemas de aplicación de penas que plantea el concurso de delitos, sino una verdadera realidad jurídica que permite construir un proceso unitario sobre una pluralidad de acciones que presentan una determinada unidad objetiva y subjetiva.

Sin embargo, en ocasiones los actos falsarios se presentan como una unidad material y temporal tan estrecha que lleva a plantearse si nos hallamos ante una o varias acciones; estima la Jurisprudencia que existe unidad de acción y no pluralidad de acciones, entendidas ambas en el sentido de relevancia penal, cuando la pluralidad de actuaciones sean percibidas por un tercero no interviniente como una unidad por su realización conforme a una única resolución delictiva y se encuentren vinculadas en el tiempo y en el espacio. En estos supuestos nos encontramos ante lo que la doctrina y Jurisprudencia denomina como unidad material de la acción. La aplicación de una u otra institución jurídica no es irrelevante, pues si se aplica la figura del delito continuado la pena deberá imponerse en su mitad superior, pudiendo llegar hasta la pena inferior de la pena superior en grado.

Dentro de los requisitos para apreciar la existencia de delito continuado, el que mayores dificultades va a plantear en la falsedad instrumental relacionada con el delito fiscal es el relativo a la identidad del sujeto activo, por cuanto el dolo unitario exigido por el art. 74 CP, requiere un mismo portador, a diferencia del sujeto pasivo que no requiere que se trate de la misma persona. Así, los terceros colaboradores en el delito continuado con participaciones limitadas y singulares quedan fuera de la continuidad delictiva.

El problema radica en que a la hora de instruir el procedimiento por delito fiscal y las falsedades instrumentales relacionadas con el mismo, la inclusión en la investigación de todo el complejo de facturas falsas emitidas por factureros y que no afectan al delito fiscal investigado va a suponer una complicación a veces tan compleja que va a imposibilitar que la instrucción se realice de forma razonable; sin embargo, para el

---

<sup>543</sup> GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, Antonio. *Derecho penal: Introducción. Op. cit.*, págs. 44 y ss.

facturero o factureros la emisión de facturas, aunque para distintas personas, va a constituir un delito continuado, pues generalmente va o van a proceder con un plan preconcebido. Para estos la ruptura de la continuidad delictiva para ser juzgados en varios procedimientos puede y en realidad ocasiona importantes consecuencias desde el punto de vista penológico.

La Jurisprudencia se inclina en sentido contrario a la apreciación de la institución de cosa juzgada por los siguientes motivos:

1.- El delito continuado sólo es aplicable a los hechos que se persiguen en el mismo procedimiento, y no a los que se persiguen en procesos distintos y separados, para los que en todo caso procedería aplicar el art. 988 LECrim.

2.- Para aplicar la cosa juzgada es preciso que entre el proceso en el que se alegue y en el anterior se dé identidad subjetiva y objetiva.

Como nuestro alto Tribunal es consciente que esta doctrina puede afectar a los principios de culpabilidad y proporcionalidad, ha propuesto diversas soluciones, como:

a) la moderación de la pena en un segundo proceso, que se conseguiría ya descontando en el segundo proceso la pena impuesta en el primero, ya haciendo que la suma de ambas penas no rebase el tope por el que se podría condenar en un único proceso.

b) La utilización analógica del mecanismo previsto en el art. 988 de la LECrim.

c) A través de la institución del indulto»<sup>544</sup>.

Con carácter procedimental BAJO-TRALLERO opina que «por respeto al principio *non bis in idem* reconocido constitucionalmente, el artículo 77.6 LGT<sup>545</sup> establece que la Administración deberá abstenerse de seguir el procedimiento administrativo, mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme o dé lugar a sobreseimiento o archivo de las actuaciones, en los casos en que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser presuntamente constitutivas de delito, pasando el tanto de culpa a la jurisdicción ordinaria. Si se dicta sentencia condenatoria, por lo tanto, la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa. En caso de que el juez no

---

<sup>544</sup> SANTALÓ RÍOS, Augusto. *La falsedad como delito instrumental de la defraudación tributaria*. En *Revista jurídica galega*. ISSN 1132-6433, N.º. 58, 2008, (cfr. 78-81), págs. 75-83.

estimara existente delito, la Administración continuará el expediente sancionador con base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados»<sup>546</sup>.

---

<sup>545</sup> Artículo redactado por la Ley 25/1995, de 20 de julio y declarado vigente por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

<sup>546</sup> BAJO-TRALLERO. *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. págs. 9 y 10.

[En línea: <http://www.bajo-trallero.es/publicacion/020.pdf>; consulta: 2 octubre 2015].

«Esta disposición limita enormemente las posibilidades de la Administración porque puede producirse un sobreseimiento o una sentencia absolutoria en que se declare simplemente probado que no existe la comisión de un delito y carezca de base la Administración para continuar el procedimiento sancionador».

## **X. ASPECTOS COMUNES A LAS MODALIDADES DELICTUALES: LAS DIVERSAS FORMAS DE MANIFESTARSE EL FUERO INTERNO**

### **1. EL TIPO SUBJETIVO**

La composición del tipo siempre lleva aparejada la conjunción del elemento objetivo, que describe la acción que confirma el tipo, y el subjetivo que responde al elemento anímico, el dolo o negligencia<sup>547</sup>, con carácter de unicidad en razón a que el legislador del Código Penal vigente para que se evitasen –como opina BONÉ– «las consecuencias a las que, bajo la anterior legalidad, parecía llevar el termino “abuso de oficio” que podía ser incompatible con la incriminación imprudente de las falsedades utilizando ahora en el art. 390 la expresión “ejercicio de sus funciones”»<sup>548</sup>. Sin embargo JIMÉNEZ ASEÑO hace la salvedad que «la sola condición de funcionario no basta para la incriminación falsaria, sino que hay que añadirle otro elemento de carácter activo, que es el de “abuso de su oficio”, no abuso del cargo, que es más reducido», a lo que añade que «se puede abusar del oficio y no del cargo, lo que no es concebible al contrario»<sup>549</sup>. En la clase de delitos que nos ocupa, el elemento subjetivo, el dolo falsario, la jurisprudencia y utilizando de base la SAP de Zamora de 15 de mayo 2015 que en su F. de D. TERCERO sistematiza la doctrina del TS en referencia a que «el delito de falsedad en documento mercantil cometido por particular tipificado y penado en el art. 392.1, en relación con los tres primeros números del art. 390 del Código Penal» se requiere para

---

<sup>547</sup> Estos elementos de la falsedad se establecen en la Sentencia Roj: STS 2563/2015 – ECLI:ES:TS:2015:2563. Id Cendoj: 28079120012015100329. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 10546/2014. Núm. de Resolución: 277/2015. Procedimiento: Penal – Procedimiento Abreviado/Sumario. Ponente: Antonio del Moral García. Tipo de Resolución: Sentencia, de 03 junio 2015.

<sup>548</sup> BONÉ PINA, Juan Francisco y SOTERAS ESCARTÍN, Rafael. *De las falsedades. Comentario a los arts. 386 al 403 del Código Penal de 1995*. Barcelona: BOSCH, 2000. (Col. Comentarios al Código Penal de 1995; núm 17). ISBN 84-7676-622-X, pág. 374.



que exista el delito «en primer lugar el elemento objetivo o material, propio de toda falsedad, la mutación de la verdad por alguno de los procedimientos o formas enumerados en el art. 390 del Código Penal; en segundo lugar, que la *mutatio veritatis* recaiga sobre elementos capitales o esenciales del documento y tenga suficiente entidad para afectar los normales efectos de las relaciones jurídicas, con lo que se excluyen de la consideración del delito los mudamientos de la verdad inocuos o intrascendentes para la finalidad del documento, y, en tercer lugar, elemento subjetivo o dolo falsario, consistente en la concurrencia en el agente de la conciencia y voluntad de transmutar la verdad»<sup>550</sup> –en igual sentido se manifiesta GOYENA al hacerse eco de la «STS 26 septiembre 2002 (RJ 2002, 9149)»<sup>551</sup>– «y a la vez atacando la confianza que la sociedad en general tiene depositada en el valor de los documentos» independientemente –indica la STS de 25 de marzo de 1999 en su F. de D. TERCERO– que «se logren o no los fines perseguidos, que plasmado sobre un documento da pié a la infracción penal»<sup>552</sup>.

---

<sup>549</sup> JIMÉNEZ ASENJO, Enrique. *Nueva enciclopedia jurídica*. Vol. IX. *Op. cit.*, pág. 488.

<sup>550</sup> Roj: SAP ZA 176/2015 – ECLI:ES:APZA:2015:176. Id Cendoj: 49275370012015100176. Órgano: Audiencia Provincial. Sede: Zamora. Sección: 1. Núm. de Recurso: 23/2014. Núm. de Resolución: 13/2015. Procedimiento: Abreviado. Ponente: Pedro Jesús García Garzón. Tipo de Resolución: Sentencia, de 15 mayo 2015.

Roj: STS 2698/2013 – ECLI:ES:TS:2013:2698. Id Cendoj: 28079120012013100423. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 2091/2012. Núm. de Resolución: 432/2013. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Cándido Conde-Pumpido Tourón. Tipo de Resolución: Sentencia, de 20 mayo 2013.

En el mismo sentido, esta resolución define brevemente los elementos que componen el delito de falsedad aunque en el supuesto enjuiciado «faltan elementos típicos tanto objetivos (que la alteración recaiga sobre un elemento esencial), como subjetivos (dolo falsario)».

<sup>551</sup> GOYENA HUERTA, Jaime. *Las falsedades documentales. Jurisprudencia comentada*. *Op. cit.*, pág. 46.

“Como dicen las sentencias de esta Sala de 6 octubre 1993 (RJ 1993, 7289), 8 diciembre 1994 y 8 noviembre 1995 (RJ 1995, 8092), es necesario que la *mutatio veritatis* recaiga “sobre extremos esenciales del documento, en entidad suficiente para incidir negativamente en el tráfico jurídico con virtualidad para modificar los efectos normales de las relaciones jurídicas, pues si la inveracidad afecta sólo a extremos inocuos o intrascendentes, la conducta será atípica, y por tanto, no resultará sancionada”.

<sup>552</sup> Roj: STS 2089/1999 – ECLI:ES:TS:1999:2089. Id Cendoj: 28079120011999103534. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 3555/1997. Núm. de Resolución: 481/1999. Procedimiento: Recurso de Casación. Ponente: José Augusto de Vega Ruiz. Tipo de Resolución: Sentencia, de 25 marzo 1999.

## 2. CONSUMACIÓN Y FORMAS IMPERFECTAS DE EJECUCIÓN

El Código Penal vigente tan solo admite como formas punibles del delito, la consumación y la tentativa, en cuanto a la primera debe entenderse consumado –en opinión de CÓRDOBA RODA– «en cuanto se realice o ejecute la totalidad de elementos integrantes de los mismos». Y para que «la realización de todas y cada una de las especies delictivas referidas» del art. 390 sean efectivas requieren: «a) el que la respectiva acción falsaria se haya materializado en el documento y b) la idoneidad de la falsificación producida para engañar a un individuo medio»<sup>553</sup>. Sin embargo, para JIMÉNEZ ASENJO, llega a un estadio mucho más profundo, al considerar que no es suficiente para la medición de «la capacidad instrumental falsaria al hombre medio y normal, porque todos están bajo la protección legal, y los falsificadores trabajan, como los timadores, estudiando y buscando la presa fácil con mucho más cuidado que la difícil. Por tanto, toda persona es sujeto capaz de legitimación pasiva para ser protegido

---

<sup>553</sup> CÓRDOBA RODA, Juan y GARCÍA ARÁN, Mercedes. *Comentarios al Código Penal. Parte Especial. Op. cit.*, págs. 1818 y 1819.

Roj: STS 2048/2014 – ECLI:ES:TS:2014:2048. Id Cendoj: 28079120012014100392. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 1423/2013. Núm. de Resolución: 380/2014. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre. Tipo de Resolución: Sentencia, de 14 mayo 2014.

En este sentido, la jurisprudencia aclara que el engaño que se infiera en el sujeto pasivo debe ser bastante, sin embargo, la definición de este término ha sido objeto de estudio en la doctrina y en distintas Sentencias, y la «regla general que enuncia la STS 1243/2000 de 11.7» define «del siguiente modo: “el engaño ha de entenderse bastante cuando haya producido sus efectos defraudadores, logrando el engañador, mediante el engaño, engrosar su patrimonio de manera ilícita, o lo que es lo mismo, es difícil considerar que el engaño no es bastante cuando se ha consumado la estafa. Como excepción a esta regla sólo cabría exonerar de responsabilidad al sujeto activo de la acción cuando el engaño sea tan burdo, grosero o esperpéntico que no puede inducir a error a nadie de una mínima inteligencia o cuidado. Y decimos esto porque interpretar ese requisito de la suficiencia con un carácter estricto, es tanto como trasvasar el dolo o intencionalidad del sujeto activo de la acción, al sujeto pasivo, exonerando a aquél de responsabilidad por el simple hecho, ajeno normalmente a su voluntad delictual, de que un tercero, la víctima, haya tenido un descuido en su manera de proceder o en el cumplimiento de sus obligaciones. Esa dialéctica la entendemos poco adecuada cuando se trata de medir la culpabilidad del sometido a enjuiciamiento por delito de estafa, y que podría darse más bien en los supuestos de tentativa y, sobre todo, de tentativa inidónea”».

Roj: STS 3177/2015 – ECLI:ES:TS:2015:3177. Id Cendoj: 28079120012015100427. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 10829/2014. Núm. de Resolución: 413/2015. Procedimiento: Penal – Procedimiento Abreviado/Sumario. Ponente: Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre. Tipo de Resolución: Sentencia, de 30 junio 2015.

Esta sentencia matiza «que el concepto de engaño bastante, no puede servir para desplazar en el sujeto pasivo del delito todas las circunstancias concurrentes desplegadas por el ardid del autor del delito, de manera que termine siendo responsable de la maquinación precisamente quien es su víctima, que es la persona protegida por la norma penal ante la puesta en marcha desplegada por el estafador».

por la ley sin distinciones de ninguna clase»<sup>554</sup>. El primer requisito se marca por el texto de la ley y el segundo requisito, porque el «legislador en atención a constituir un ataque a la fe pública o confianza de la sociedad en el valor probatorio de los documentos». Lo que significa que «si la mendacidad realizada carece de la indicada virtualidad o capacidad de engaño, ya por la tosquedad de la falsificación cometida, ya por no estar en absoluto destinada a su puesta en circulación, no cabrá entender consumado el delito de falsedad documental»<sup>555</sup>. Sin embargo, hay que tener en cuenta que la consumación del delito debe producirse en un solo acto o bien en varios que se unifican con el carácter de unicidad, la STS del 3 de junio de 2015, que recoge la STS 487/2014, de 9 de junio para marcar «las líneas maestras» de la jurisprudencia de la Sala, deslinda entre «la unidad de acción en sentido natural», «la unidad natural de acción», «la unidad típica de acción» y «el delito continuado».

«Se habla de unidad de acción en sentido natural cuando el autor del hecho realiza un solo acto entendido en un sentido puramente ontológico o naturalístico (propinar un solo puñetazo).

En cambio, se habla de unidad natural de acción cuando, aunque ontológicamente concurren varios actos, desde una perspectiva socio-normativa se consideran como una sola acción (propinar una paliza integrada por varios puñetazos, que integra un solo delito de lesiones).

La jurisprudencia de esta Sala aplica la unidad natural de acción cuando los actos que ejecuta un sujeto presentan una unidad espacial y una estrechez o inmediatez temporal que, desde una dimensión socio-normativa, permiten apreciar un único supuesto fáctico subsumible en un solo tipo penal (especialmente en ciertos casos de delitos de falsedad documental y también contra la libertad sexual).

En cambio, concurre una unidad típica de acción cuando la norma penal engarza o ensambla varios actos o varias unidades naturales de acción en un único tipo penal (tráfico de drogas, delitos contra el medio ambiente y de intrusismo, entre otros). Pues la unidad típica de acción se da cuando varios actos son unificados como objeto único

---

<sup>554</sup> JIMÉNEZ ASENJO, Enrique. *Nueva enciclopedia jurídica*. Vol. IX. *Op. cit.*, pág. 489.

<sup>555</sup> CÓRDOBA RODA, Juan y GARCÍA ARÁN, Mercedes. *Comentarios al Código Penal. Parte Especial*. *Op. cit.*, págs. 1818 y 1819.

de valoración jurídica por el tipo penal. De forma que varios actos que contemplados aisladamente colman las exigencias de un tipo de injusto se valoran por el derecho desde un punto de vista unitario.

Por último, el delito continuado aparece integrado por varias unidades típicas de acción que, al darse ciertos supuestos objetivos y subjetivos previstos en el art. 74 del C. Penal, se integran en una unidad jurídica de acción. Aparece constituido por tanto el delito continuado por varias realizaciones típicas individuales que acaban siendo abrazadas en una unidad jurídica a la que, por su intensificación del injusto, se aplica una pena agravada con respecto al delito único propio de la unidad típica de acción. Para ello tiene en cuenta el legislador que las acciones obedezcan a un plan preconcebido o al aprovechamiento de idéntica ocasión, así como a la homogeneidad de la infracción de la misma norma penal o a preceptos de igual o semejante naturaleza. De no darse tales condiciones, las acciones habrían de subsumirse en un concurso real de delitos», manteniéndose un criterio similar en los «los casos en que varias acciones se dirigen a la lesión de un mismo objeto y bien jurídico, de unidad normativa de acción». Un ejemplo muy claro de unidad en las acciones, se encuentra en el caso que enjuicia la citada STS; en la pluralidad de facturas emitidas de relaciones inexistentes para intentar que se le concedan subvenciones<sup>556</sup>.

Si estos dos requisitos; la «materialización de la falsedad en el documento y la idoneidad de la falsificación realizada para engañar a un individuo medio», el delito no se consuma y se queda en grado de tentativa<sup>557</sup> sin embargo hay que tener en cuenta que las

---

<sup>556</sup> Roj: STS 2563/2015 – ECLI:ES:TS:2015:2563. Id Cendoj: 28079120012015100329. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 10546/2014. Núm. de Resolución: 277/2015. Procedimiento: Abreviado. Ponente: Antonio del Moral García. Tipo de Resolución: Sentencia, de 03 junio 2015.

<sup>557</sup> Roj: STS 8065/2011 – ECLI:ES:TS:2011:8065. Id Cendoj: 28079120012011101258. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 483/2011. Núm. de Resolución: 1221/2011. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre. Tipo de Resolución: Sentencia, de 15 noviembre 2011.

«En la dicción del CP vigente –recuerda la STS 822/2008 de 4.12– la acción típicamente punible en que la tentativa consiste, debe ser apta para producir el resultado, pues lo que el art. 161.1 CP expresa literalmente que hay tentativa cuando el sujeto da principio a la ejecución del delito directamente por hechos exteriores, practicando todos o parte de los actos que objetivamente deberían producir el resultado y, sin embargo, éste no se produce por causas independientes de la voluntad del autor. Es decir, el enjuiciamiento de la tentativa se agota con la determinación de la idoneidad a la conducta para producir el delito, y ello debe hacerse atendiendo a la conducta misma y no a circunstancias extrañas a la voluntad del agente, que serán muchas veces de carácter accidental. La tentativa se

falsedades ideológicas en estos supuestos precisos; no comportan «la alteración de la verdad en el documento», en cuanto que «no cabe imaginar el que, de haberse llevado a cabo una acción de alterar las letras y números en un documento, no haya conllevado dicha acción una alteración, por grosera o tosca que sea, del respectivo documento, cabe perfectamente imaginar casos en los que una persona realiza todos los actos de ejecución que deberían producir como resultado una falsedad ideológica –v.gr., la falta a la verdad en la narración de los hechos del número 4– sin que se ocasione, sin embargo, la perseguida alteración de la verdad», CÓRDOBA RODA, nos aporta el siguiente ejemplo: «el funcionario de un organismo público que pasa a la firma de su superior jerárquico un documento en el que intencionadamente ha alterado la narración de los hechos con el propósito de sorprender la buena fe del superior y obtener su firma, rechazando es el documento al darse cuenta de su contenido». También indicar que deberá estimarse dicha infracción «en grado de tentativa acabada si «la falsificación realizada carece de la indicada virtualidad o engaño». Para aclarar este extremo, CÓRDOBA RODA, ofrece un nuevo ejemplo, que se centra en «quien efectúa una falsedad material tan tosca que no está en situación de engañar a un individuo medio», haciendo además una reseña directa a la tentativa inacabada<sup>558</sup>.

---

castiga por la capacidad de dicha acción para poner en peligro el bien jurídico protegido, siendo indiferente que a la postre dicho peligro se materialice o no de una manera efectiva.

La tentativa para ser punible ha de revelar un mínimo de peligrosidad. La tentativa no puede fundamentarse en criterios objetivos y subjetivos puros, sino que se impone una tesis ecléctica. Lo esencial es que la tentativa exprese una voluntad del autor hostil al Derecho, pero además, en cuanto la acción debe mostrarse como peligrosa *ex ante*, cabe fundamentar la tentativa también objetivamente en la concurrencia de un peligro, al menos abstracto para el bien jurídico. Esta peligrosidad de la acción es el mínimo requerido para la punibilidad de la tentativa (quedando excluida por la tentativa irreal) y así debe ser entendida la exigencia contenida en el art. 16 de que los actos ejecutados “objetivamente deberán producir el resultado”.

Ello, ante la cuestión de si tras la reforma CP 1995 es punible la tentativa inidónea, la respuesta debe ser positiva en estos términos. El que sea objetivamente adecuada para producir la lesión significa que el plan del autor, objetivamente considerado, debe tener un fundamento racional, lo que permite excluir de la punibilidad de la tentativa las tentativas irreales o supersticiosas, pues en ellas el plan del autor nunca producirá racionalmente el resultado. Por tanto, para la punibilidad de la tentativa, basta haber ejecutado una acción abstractamente peligrosa para el bien jurídico. Este es el sentido de la exigencia contenida en el art. 16 de que la acción objetivamente deba producir el resultado, esto es, basta con que en una perspectiva *ex ante* la acción aparezca como idónea o adecuada para producir lesión del bien jurídico a los ojos de un observador objetivo (SSTS 1000/99 y 1243/2002), esto es se acogerá en el ámbito de la tentativa toda actividad, que a un juicio de un observador objetivo, que conozca el plan concreto del autor, se muestre, según una concepción natural y normal de los hechos (“*ut, quod prelumque accidit*”), como parte integrante y necesaria del comportamiento típico enjuiciado. Por ello, no es necesario un peligro concreto, esto es, que el bien jurídico contacte efectivamente con la acción peligrosa».

<sup>558</sup> CÓRDOBA RODA, Juan y GARCÍA ARÁN, Mercedes. *Comentarios al Código Penal. Parte Especial. Op. cit.*, págs. 1818-1820.

### 3. AUTORÍA Y PARTICIPACIÓN

Las conductas recogidas en el art. 390 del Código Penal pueden ejecutarse en régimen de autoría y participación, –como indica CÓRDOBA RODA– pero siempre desde la perspectiva de considerar el delito falsario como un delito que no es de propia mano, extremo este sobre el que se ha pronunciado de forma reiterada la Jurisprudencia en el sentido que «el delito de falsedad no constituye un delito de propia mano que exija la realización material de la falsedad por el propio autor, sino que admite su realización a través de persona interpuesta que actúe a su instancia, por lo que la responsabilidad en concepto de autor no precisa de la intervención corporal en toda la dinámica material de la falsificación bastando el concierto y el previo reparto de papeles para la realización y el aprovechamiento de la documentación falseada, de modo que es autor tanto quien

---

En este mismo sentido y abarcando la figura de la tentativa inacabada, el CGPJ en su propio repertorio y bajo la referencia: Roj: STS 5711/2013 – ECLI:ES:TS:2013:5711. Id Cendoj: 28079120012013100893. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 219/2013. Núm. de Resolución: 860/2013. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre. Tipo de Resolución: Sentencia, de 26 noviembre 2013, en su F. de D. SEXTO, dice:

En efecto –como se dice en STS 813/2012 de 17.10– el art. 62 establece dos criterios para determinar la concreta penalidad de las conductas ejecutadas en fase de tentativa: el “peligro inherente al intento” y el “grado de ejecución alcanzado”. La diferencia con respecto al C. Penal de 1973 estriba en que, mientras en la regulación anterior podía rebajarse en la tentativa la pena en uno o dos grados, al arbitrio del tribunal, respecto de la correspondiente al delito consumado (art. 52.1), y en la frustración, por el contrario, solo podía reducirse en un grado (art. 51), en el actual art. 62 se posibilita una mayor flexibilidad de decisión a los jueces, en la medida en que, en principio, pueden imponer la pena inferior en uno o dos grados a cualquier forma de tentativa, independientemente de si es una tentativa acabada o inacabada.

La doctrina ha destacado que en realidad el fundamento del criterio punitivo del grado de ejecución alcanzado (tentativa acabada o tentativa inacabada) radica en el peligro generado por la conducta, por lo que se está ante el mismo fundamento que el del otro criterio, el “peligro inherente al intento”, descansando ambos en el principio de ofensividad. Pues todo indica que el texto legal parte de la premisa de que cuantos más actos ejecutivos se hayan realizado, más cerca se ha estado de la consumación del delito y, en consecuencia, el peligro de lesión es mayor y la lesividad de la conducta también.

Atendiendo pues al criterio central del peligro, que es el que proclama el Código Penal, parece que lo razonable es que la tentativa inacabada conlleve una menor pena que la acabada, y también que la tentativa idónea (peligro concreto para el bien jurídico) conlleve una mayor pena que la tentativa inidónea (peligro abstracto para el bien jurídico que tutela la norma penal). Por lo tanto, de acuerdo con lo anterior lo coherente será que la pena se reduzca en un grado en caso de tratarse de una tentativa acabada y en dos en los supuestos en que nos hallemos ante una tentativa inacabada. Y también que en los supuestos de tentativa idónea se tienda a reducir la pena en un solo grado, mientras que en los casos de la tentativa inidónea se aminore en dos.

falsifica materialmente como quien en concierto con él se aprovecha de la acción con tal de que tenga el dominio funcional sobre la falsificación»<sup>559</sup>.

Esta perspectiva es la que inspira a la jurisprudencia para que haya establecido como doctrina consolidada «que deben reputarse autores no solamente aquellos que ejecutan personal y físicamente la acción falsaria, sino también quienes, sin realizarla materialmente, intervienen en su realización con un acto que permita atribuirles el condominio del hecho o, en su caso, la condición de partícipes en la modalidad de inductores o de cooperadores necesarios. Es suficiente, por lo tanto, comprobar que el imputado ha intervenido con actos decisivos para que se lleve a cabo la falsedad documental por un tercero, máxime teniendo en cuenta el concepto amplio de autor que acoge el art. 28 del C. Penal (SSTS 704/2002, de 22 abril; 661/2002, de 27 mayo; 1531/2003, de 19 noviembre; 200/2004, de 16 febrero; 368/2004, de 11 marzo; 474/2006, de 28 abril; 702/2006, de 3 julio y 420/2011, de 12 abril, entre otras)»<sup>560</sup>.

Estas consideraciones sobre el delito de falsedad que no se dibujaría de propia mano es lo que da pie a la consideración de otras figuras afines a la autoría y que participan de la categoría de ésta.

---

<sup>559</sup> Roj: STS 2354/2015 – ECLI:ES:TS:2015:2354. Id Cendoj: 28079120012015100305. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 2089/2014. Núm. de Resolución: 287/2015. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: José Ramón Soriano Soriano. Tipo de Resolución: Sentencia, de 19 mayo 2015.

En el mismo sentido Roj: ATS 2339/2015 – ECLI:ES:TS:2015:2339A. Id Cendoj: 28079120012015200578. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 1676/2014. Núm. de Resolución: 353/2015. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Cándido Conde-Pumpido Tourón. Tipo de Resolución: Auto, de 05 marzo 2015.

En el mismo sentido, Roj: STS 2353/2015 – ECLI:ES:TS:2015:2353. Id Cendoj: 28079120012015100304. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 2055/2014. Núm. de Resolución: 269/2015. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: José Ramón Soriano Soriano. Tipo de Resolución: Sentencia, de 12 mayo 2015.

En el mismo sentido, Roj: STS 1386/2015 – ECLI:ES:TS:2015:1386. Id Cendoj: 28079120012015100161. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 1215/2014. Núm. de Resolución: 185/2015. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Andrés Palomo del Arco. Tipo de Resolución: Sentencia, de 25 marzo 2015.

<sup>560</sup> Roj: STS 3073/2015 – ECLI:ES:TS:2015:3073. Id Cendoj: 28079120012015100420. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 2383/2014. Núm. de Resolución: 416/2015. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Cándido Conde-Pumpido Tourón. Tipo de Resolución: Sentencia, de 22 junio 2015.

En la STS de 15 de noviembre de 2011 se establece estas fórmulas participativas: la coautoría y la autoría mediata, la primera «se contempla como una forma de realización conjunta del hecho dirigida por un dolo compartido que es fruto del acuerdo previo y mutuo y el reparto de papeles permite intercomunicar las acciones desplegadas por cada uno de los partícipes conforme al plan diseñado conjuntamente (SSTS 703/2013 de 8.10, 143/2013 de 28.1, 87/2012 de 17.2 y 45/2011 de 11.2), que recuerda que “cuando varios partícipes dominan en forma conjunta el hecho (dominio funcional del hecho), todos ellos deben responder como coautores, la coautoría no es una suma de autorías individuales, sino una forma de responsabilidad por la totalidad del hecho y no puede, pues, ser autor solo el que ejecuta la acción típica, esto es, el que realiza la acción expresada por el hecho rector del tipo sino también todos los que dominan en forma conjunta, dominio funcional del hecho”, aun cuando alguno de ellos no haya realizado materialmente la acción típica (teoría formal objetiva de la autoría)». Se diferencia «de la cooperación, o de la participación, en el carácter o no, subordinado del partícipe a la acción del autor»<sup>561</sup>.

En cuanto a la segunda «y como se dice en STS 552/2006 de 16.5 el delito de falsedad documental no es un delito de propia mano, entre otras razones, por cuanto se admite la posibilidad de la autoría mediata. De ello se deduce que, aunque normalmente, el autor será el que materialmente ha confeccionado (alterado o dañado) el documento, sin embargo es posible admitir la autoría (no sólo por la vía de la autoría mediata o la inducción) en casos en los que la persona no ha sido quien materialmente confeccionó el documento. Son los supuestos de coautoría en los que existe un dominio funcional del hecho conforme al plan trazado por los autores.

En este sentido la STS 146/2005 de 7.2 se recuerda que la autoría en el delito de falsedad no se limita a la persona concreta que realice la materialidad de la imitación de

---

<sup>561</sup> Roj: STS 8065/2011 – ECLI:ES:TS:2011:8065. Id Cendoj: 28079120012011101258. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 483/2011. Núm. de Resolución: 1221/2011. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre. Tipo de Resolución: Sentencia, de 15 noviembre 2011.

En el mismo sentido y de gran riqueza ilustrativa Roj: STS 3177/2015 – ECLI:ES:TS:2015:3177. Id Cendoj: 28079120012015100427. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 10829/2014. Núm. de Resolución: 413/2015. Procedimiento: Penal – Procedimiento Abreviado/Sumario. Ponente: Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre. Tipo de Resolución: Sentencia, de 30 junio 2015.



la firma, u otro elemento mendaz en que tal falsedad consista, sino que cabe la coautoría siendo reiterada y uniforme la doctrina de esta Sala que afirma que en supuestos de falsedad documental no se impide la condena por autoría, aunque se ignore la identidad de quien ejecutara materialmente la confección falsaria del documento, siempre que conste la intervención del acusado en el previo concierto para llevar la misma o haya dispuesto del “dominio funcional del hecho”, bastando el concierto y reparto previo de papeles para la realización, de modo que tanto es autor quien falsifica materialmente, como quien se aprovecha de la acción, con tal que tenga u ostente el condominio del hecho, SSTS 744 de 27.4.2002, 37 de 25.1.2006). Por ello no es óbice para que se pueda reputar a una persona como autora del delito de falsedad que no haya quedado probado quien hubiera realizado personal o materialmente las manipulaciones, sino que el uso conscientemente delictivo del documento es un elemento decisivo para tener por probada la autoría mediata del documento falso»<sup>562</sup>.

El Código Penal asimila a los autores, aquellas personas que inducen a otra o bien cooperan necesariamente con un acto a la consumación del delito; sin embargo, al ser un delito especial y por exigencias del articulado el delito de falsedad al prevenir o reservar la autoría al funcionario público y al no ser de propia mano permite participar al particular en la falsedad funcionarial. Es por esta causa y en palabras de BONÉ que parte de esta misma premisa de la especialidad de estos delitos, en que «no cabe la autoría mediata del extraneus (particular) sobre el intraneus (funcionario) pues el particular nunca puede ser autor por faltarle la cualidad requerida por el tipo. La autoría mediata es siempre autoría en sentido estricto o en palabras de QUINTERO OLIVARES, “*quien no puede ser autor inmediato tampoco lo puede ser mediato*” –según refiere BONÉ–. El delito deberá incardinarse en el art. 392 CP 95 aunque, por razones obvias, si se trata de la modalidad cuarta del art. 390.1 la conducta será atípica. Si lo que se

---

<sup>562</sup> Roj: STS 2048/2014 – ECLI:ES:TS:2014:2048. Id Cendoj: 28079120012014100392. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 1423/2013. Núm. de Resolución: 380/2014. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre. Tipo de Resolución: Sentencia, de 14 mayo 2014.

En el mismo sentido, en el que considera «indiferente que la autoría sea directa o simplemente mediata (STS 25-1-2001 y 27-9-2002)». Roj: STS 202/2014 – ECLI:ES:TS:2014:202. Id Cendoj: 28079120012014100009. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 11118/2012. Núm. de Resolución: 17/2014. Procedimiento: Penal – Procedimiento Abreviado/Sumario. Ponente: Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre. Tipo de Resolución: Sentencia, de 28 enero 2014.

produce es, a la inversa, la instrumentalización de un funcionario sobre el particular si se podrá imputar al funcionario un delito del art. 390 CP pues como señala el referido autor “*quien puede cometer un delito por sí mismo puede hacer lo mismo valiéndose de otro*”. Sería posible igualmente la autoría mediata de un funcionario sobre otro siempre y cuando ambos tuvieran entre sus atribuciones la realización del documento»<sup>563</sup>.

«La doctrina jurisprudencial relativa al delito de falsedad, si bien se contempla que la participación en este tipo de delitos es admisible en cualquiera de las formas propias del concurso de delincuentes, bien por participación accesoria del “extraneus”, bien por vía de inducción o cooperación necesaria, o bien por autoría directa, para ello sin embargo debe constatarse esa participación necesaria y el dominio del hecho»<sup>564</sup>.

En la jurisprudencia también es posible comprobar que la práctica iguala la responsabilidad funcionarial a las personas que no gozan de tal cualidad:

«La acción típica consistió en confeccionar documentos oficiales y mercantiles falsos por simulación, creados *ex novo* para la defraudación en un expediente de subvenciones, induciendo a error sobre su autenticidad. El delito sería continuado. Y la falsedad del artículo 390, o del artículo 392 CP. De ella sería autor el funcionario y partícipes los extraños. Todo ello, lógicamente, con carácter indiciario»<sup>565</sup>.

También a través de la jurisprudencia, daremos cabida a la segunda manera de intervención en el delito de falsedad: la cooperación necesaria.

Existe cooperación necesaria cuando se colabora con el ejecutor directo aportando una conducta sin la cual el delito no se habría cometido (teoría de la *conditio sine qua non*), cuando se colabora mediante la aportación de algo que no es fácil obtener de otro modo

---

<sup>563</sup> BONÉ PINA, Juan Fco. y SOTERAS ESCARTÍN, Rafael. *De las falsedades: Comentario de los artículos 386 a 403 del Código Penal de 1995*. Barcelona: BOSCH, 2000. (Col. Derecho Penal – Código 1995). ISBN 84-7676-622-X, pág. 393.

En el mismo sentido GIMBERNAT ORDEIG, Enrique. *Autor y cómplice en Derecho penal*. Madrid: UNIVERSIDAD FACULTAD DE DERECHO. Sección de Publicaciones e Intercambio, 1966, págs. 221 y ss.

<sup>564</sup> Roj: STS 3177/2015 – ECLI:ES:TS:2015:3177. Id Cendoj: 28079120012015100427. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 10829/2014. Núm. de Resolución: 413/2015. Procedimiento: Penal – Procedimiento Abreviado/Sumario. Ponente: Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre. Tipo de Resolución: Sentencia, de 30 junio 2015.

<sup>565</sup> Roj: STS 2491/2014 – ECLI:ES:TS:2014:2491. Id Cendoj: 28079120012014100472. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 288/2014. Núm. de

(teoría de los bienes escasos) o cuando el que colabora puede impedir la comisión del delito retirando su concurso (teoría del dominio del hecho) (STS 1159/2004 de 28.10). En la STS 699/2005 de 6.6, se reconoce que para la distinción entre cooperación necesaria y complicidad, entre la teoría del dominio del hecho y la de la relevancia, la jurisprudencia, aún con algunas vacilaciones, se ha decantado a favor de esta última, que permite, a su vez, distinguir entre coautores y cooperadores necesarios, visto que “el dominio del hecho depende no sólo de la necesidad de la aportación para la comisión del delito, sino también del momento en que la aportación se produce “de modo que” el que hace una aportación decisiva para la comisión del delito en el momento de la preparación, sin participar luego directamente en la ejecución, no tiene, en principio, el dominio del hecho” y así “será un partícipe necesario, pero no coautor”, concluyendo que “lo que distingue al cooperador necesario del cómplice no es el dominio del hecho, que ni uno ni otro tienen. Lo decisivo a este respecto es la importancia de la aportación en la ejecución del plan del autor o autores”. Como decíamos en la STS 147/2007 de 28.2, la complicidad criminal requiere una participación meramente accesoria, no esencial, que se ha interpretado jurisprudencialmente en términos de imprescindibilidad o no concreta o relacionada con el caso enjuiciado (STS 1001/2006 de 18.10), términos de hipotéticas coyunturas comisivas. Debiendo existir entre la conducta del cómplice y la ejecución de la infracción, una aportación que aunque no sea necesaria, facilite eficazmente la realización del delito de autor principal (STS. 185/2005 de 21.2).

– La complicidad –dice la STS 1216/2002 de 28.6–, requiere el concierto previo o por adhesión («pactum scaeleris»), la conciencia de la ilicitud del acto proyectado («consciencia scaeleris»), el denominado «animus adiuvandi» o voluntad de participar contribuyendo a la consecución del acto conocidamente ilícito y finalmente la aportación de un esfuerzo propio, de carácter secundario o auxiliar, para la realización del empeño común.

Se distingue de la coautoría en la carencia del dominio funcional del acto y de la cooperación necesaria en el carácter secundario de la intervención, sin la cual la acción delictiva podría igualmente haberse realizado, por no ser su aportación de carácter

necesario, bien en sentido propio, bien en el sentido de ser fácilmente sustituible al no tratarse de un bien escaso.

Tiene declarado este Tribunal que el cómplice no es ni más ni menos que un auxiliar eficaz y consciente de los planes y actos del ejecutor material, del inductor o del cooperador esencial que contribuye a la producción del fenómeno punitivo mediante el empleo anterior o simultáneo de medios conducentes a la realización del propósito que a aquéllos anima, y del que participa prestando su colaboración voluntaria para el éxito de la empresa criminal en el que todos están interesados. Se trata, no obstante, como acabamos de exponer, de una participación accidental y de carácter secundario. El dolo del cómplice radica en la conciencia y voluntad de coadyuvar a la ejecución del hecho punible. Quiere ello decir, por tanto, que para que exista complicidad han de concurrir dos elementos: uno objetivo, consistente en la realización de unos actos relacionados con los ejecutados por el autor del hecho delictivo, que reúnan los caracteres ya expuestos, de mera accesoriedad o periféricos; y otro subjetivo, consistente en el necesario conocimiento del propósito criminal del autor y en la voluntad de contribuir con sus hechos de un modo consciente y eficaz a la realización de aquél, (SSTS 5.2.1998, 24. 04. 2000)<sup>566</sup>.

---

<sup>566</sup> Roj: STS 8701/2012. – ECLI:ES:TS: No consta. Id Cendoj: 28079120012012101018. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 2216/2011. Núm. de Resolución: 974/2012. Procedimiento: Penal – Procedimiento Abreviado/Sumario. Ponente: Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre. Tipo de Resolución: Sentencia, de 05 diciembre 2012.

En el mismo sentido Roj: STS 6695/2013. – ECLI:ES:TS:2013:6695 Id Cendoj: 28079120012013101066. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 434/2012. Núm. de Resolución: 990/2013. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Luciano Varela Castro. Tipo de Resolución: Sentencia, de 30 diciembre 2013.

Roj: STS 2491/2014 – ECLI:ES:TS:2014:2491. Id Cendoj: 28079120012014100472. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 288/2014. Núm. de Resolución: 472/2014. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: José Ramón Soriano Soriano. Tipo de Resolución: Sentencia, de 11 junio 2014.

## **XI. SUPUESTO DE CONCURSO ENTRE LA HACIENDA PÚBLICA Y LA FALSEDAD IDEOLÓGICA DOCUMENTAL**

### **1. EL DELITO FISCAL**

Una vez analizado los tipos de la Hacienda Pública, brevemente explicaremos en qué supuestos existiría la posibilidad de concursos entre el delito de falsedad documental y el de la Hacienda Pública, pues la falsedad tiene en la mayoría de los supuestos el carácter de instrumental.

#### **1.1. FALSEDAD EN LAS DECLARACIONES**

En este apartado debemos distinguir los siguientes supuestos:

- a) Generalmente, –siguiendo a GARCÍA-TIZÓN<sup>567</sup>– el cometer una falsedad en las declaraciones tributarias por parte de un particular que recoge el funcionario –conducta recogida en el art. 390.4º– se consideran «atípicas penalmente» y debido a la despenalización como pudimos ver de las falsedades ideológicas cometidas por particulares en el vigente texto legislativo, implica la no existencia de dos bienes jurídicos diferentes. El hecho de presentar declaraciones o auto-liquidaciones, no es de carácter voluntario, el incumplimiento de las mismas conllevaría la correspondiente sanción tributaria, por tanto, el supuesto se entendería atípico penalmente aunque no en el ámbito administrativo.
- b) En el supuesto que sea el funcionario público el que cometiese la falsedad con el objeto de coadyuvar al cometer la posible defraudación participando en el fraude contra la Hacienda Pública entraría en concurso con el delito de falsedad. Este supuesto no estaría afectado por la despenalización de la falsedad ideológica, puesto que se sigue

---

<sup>567</sup> GARCÍA-TIZÓN LÓPEZ, Arturo. *Manual de delitos contra la Hacienda Pública. Op. cit.*, págs. 363 y 364.

castigando la mencionada falsedad para la conducta realizada por los funcionarios públicos<sup>568</sup>.

## **1.2. FACTURAS FALSAS**

En cuanto –siguiendo a GARCÍA-TIZÓN<sup>569</sup>– a las facturas que se emiten con la finalidad de creación de justificantes que acrediten la inexistencia de un posible fraude fiscal, se entenderían que en el supuesto que se creasen con el único objeto de defraudar a la Hacienda, se encontraría subsumido dentro de este último, sin que pudiese entenderse la existencia de un concurso entre el delito de la Hacienda Pública y la falsedad documental, solo podría considerarse el concurso cuando la finalidad de las mismas no sea únicamente el cometer el fraude fiscal<sup>570</sup>.

## **2. EL DELITO EN MATERIA DE SUBVENCIONES**

En este supuesto, solamente existirá un concurso real de delitos, –siguiendo a GARCÍA-TIZÓN<sup>571</sup>– en el supuesto que la falsedad se cometiese para otros fines distintos de los necesarios para poder cometer fraude fiscal, sin embargo en el supuesto de que no se hubiese consumado el delito de subvenciones, no significaría que el sujeto quedase «absuelto» de un delito de falsedades, pues en el supuesto de que se hubiese intentado el delito de defraudación fiscal, se podría apreciar concurso entre el delito de defraudación «en grado de tentativa» y el correspondiente delito de falsedades.

Sin embargo, la posibilidad de la existencia de concurso ideal entre los delitos de falsedad y fraude de subvenciones es bastante dificultosa de encuadrar, para ello, tomaremos de base la Sentencia de 03 junio de 2015 la cual hace referencia al art. 308 que «habla de falseamiento de las condiciones, pero eso no significa que pertenezca a la esencia del fraude de subvenciones la realización de falsedades documentales. Hacer

---

<sup>568</sup> En el mismo sentido MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial. Op. cit.*, pág. 571.

<sup>569</sup> GARCÍA-TIZÓN LÓPEZ, Arturo. *Manual de delitos contra la Hacienda Pública. Op. cit.*, pág. 366.

<sup>570</sup> En el mismo sentido MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial. Op. cit.*, pág. 572.

<sup>571</sup> GARCÍA-TIZÓN LÓPEZ, Arturo. *Manual de delitos contra la Hacienda Pública.*, *Op. cit.*, pág. 531.

constar elementos inveraces en la solicitud de subvención no sería falsedad típica, sino manifestaciones inveraces en un documento. Cuando se intenta respaldar esas manifestaciones inveraces aportando documentos mendaces elaborados a tal fin, habrá concurso de delitos: en este caso tanto las certificaciones en las que se ha simulado la intervención de personas que no la han tenido, como facturas totalmente simuladas (arts. 390.1.2 y 392 CP) pues no respondían a operaciones reales, como, por fin, otras alteradas. Por lo demás la aportación de elementos documentales falsos a los fines de justificar la inversión (art. 308.2) despeja totalmente cualquier atisbo de duda si es que subsistiese alguno. Ese otro grupo de falsedades para nada es inherente al tipo. Hay concurso de delitos y no de normas. Cabe fraude de subvenciones sin necesidad de falsificar documentos. De producirse además esta conducta, surge un concurso real; en su caso, medial. No altera esas conclusiones la disposición del art. 308.4 CP que es perfectamente armonizable con una lectura en clave de concurso de delitos. Hay un salto en el razonamiento al concluir que de tal previsión se infiere que el concurso es de leyes y no de delitos.

Es más en este caso concreto la instrumentalidad que permite acudir al art. 77 CP solo puede afirmarse en rigor de parte de los documentos falsarios, los aportados para conseguir la subvención. Los que se aportarán después para justificar su inversión no están en relación de medio a fin; más bien tratan de encubrir el delito y no facilitarlo. Eso arrastraría a un concurso real del art. 76 CP. No es ahora cuestión planteable pues no fue esa la tesis de acusaciones»<sup>572</sup>.

En cuanto a cometer fraude en las subvenciones mediante falsedad ideológica –siguiendo a MARTÍNEZ-BUJÁN<sup>573</sup>– en el que se comete en el impreso de solicitud de la petición de las subvenciones destinado al órgano concedente de la subvención sería atípica por la destipificación de la misma en documentos oficiales –en este supuesto “por destino”– que se comete por particular.

---

<sup>572</sup> Roj: STS 2563/2015 – ECLI:ES:TS:2015:2563. Id Cendoj: 28079120012015100329. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 10546/2014. Núm. de Resolución: 277/2015. Procedimiento: Penal – Procedimiento Abreviado/Sumario. Ponente: Antonio del Moral García. Tipo de Resolución: Sentencia, de 03 junio 2015.

<sup>573</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial. Op. cit.*, pág. 643.

### 3. EL DELITO CONTABLE

Por su parte, –siguiendo a GARCÍA-TIZÓN<sup>574</sup>– el delito contable puede plantear problemas concursales con el delito de falsedad en documento mercantil, regulado como mencionamos en el art. 392 del vigente texto legal, como puede ser el supuesto de «doble contabilidad, las falsedades u omisiones contables y las anotaciones contables ficticias». Con ocasión de la mencionada despenalización de la falsedad ideológica, el que se falte a la verdad en la narración de los hechos, no está sancionado penalmente, siendo un comportamiento atípico. Consecuentemente, aquellas falsedades contables que se realizan mediante la mencionada falsedad, se subsume en el delito contable, sin necesidad de concurrencia de un concurso real. Solamente existiría concurso en el supuesto de que la falsedad contable se produjese mediante alguno de los medios establecidos en el art. 390, «alterando o simulando el documento contable»<sup>575</sup>.

A tenor de lo expuesto, encontramos un meridiano ejemplo de falsedad en la narración de los hechos; –revestido técnicamente como falsedad ideológica–, y convertido ya en clásico paradigma de eco mediático, el conocido caso Rumasa. El motivo por el que lo traemos a colación reside en las sucesivas ampliaciones de capital social realizadas por esta sociedad, donde queda patente la discrepancia existente entre la realidad contable de cada momento y lo declarado en la elevación a público de los distintos acuerdos del Consejo de Administración, que ante fedatario público deja constancia en los correspondientes documentos que integran el protocolo notarial de este último, según se hace constar en la *Memoria de las Cuentas Anuales del ejercicio 2014 de Rumasa, S.A.*, rezando así la leyenda:

«Aunque en las sucesivas escrituras públicas aparece como totalmente suscrito y desembolsado hasta un importe nominal de 17.000.000.000 de pesetas equivalentes a 102.172.057,75 euros, ya en 1983 se pudo comprobar que no había evidencia de la efectividad de tales desembolsos, por lo que se planteó demanda contra los anteriores accionistas. Finalmente, el Tribunal Supremo desestimó nuestro recurso de casación. Ello ha supuesto la anulación de las expectativas de

---

<sup>574</sup> GARCÍA-TIZÓN LÓPEZ, Arturo. *Manual de delitos contra la Hacienda Pública.*, Op. cit., págs. 590-592.



que se reconociera jurídicamente la circunstancia real del no desembolso del capital (probado en su día por los Auditores y citado por el Tribunal de Cuentas en su informe de 16-12-1988) y, en consecuencia, el mantenimiento de la cifra contable de capital sin modificación alguna»<sup>576</sup>.

#### **4. OTRAS HIPÓTESIS CONCURSALES: ESTAFA, CONTRABANDO, USURPACIÓN DE ESTADO CIVIL**

«La defraudación puede llevarse a cabo tanto por acción como por omisión. Fue la Ley Orgánica 6/1995 la que incorporó expresamente en la redacción del precepto penal la posibilidad de que el delito fiscal pudiera cometerse por omisión aunque los órganos judiciales habían declarado mayoritariamente, desde el momento en que se planteó la cuestión, que se comete delito fiscal (se defrauda) tanto por la completa omisión de la declaración, sin exteriorizar ningún ingreso, como cuando se declara menos de lo debido, es decir, que la elusión del pago de impuestos se produce tanto declarando mal de manera consciente, como no declarando, siempre que concurra el elemento culpabilístico (ánimo defraudatorio)»<sup>577</sup>.

Esta premisa nos lleva a indagar sobre si el delito fiscal es un delito autónomo o bien podía entrar en concurso con otros posibles delitos como el de estafa, contrabando y usurpación de estado civil.

En cuanto a la primera situación, conviene mencionar que el delito de estafa se encuentra recogido en la rúbrica del Título XIII donde se encuentran incluidos los

---

<sup>575</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial. Op. cit.*, pág. 694.

<sup>576</sup> *Memoria de las Cuentas Anuales del ejercicio 2014 en Informe Anual 2014 de Rumasa, s.a.*, pág. 39.

[En línea <<http://www.igae.pap.minhap.gob.es/sitios/igae/es-ES/rcasp/Paginas/inicio.aspx>>, consulta: 22 agosto 2015].

Llegados a este punto, es obligado decir que desde aquél 23-*F económico*, la impronta dejada en el recuerdo de quienes les tocó vivir la expropiación del *Grupo de Empresas Rumasa* y sus consecuencias, –a día de hoy sin parangón–, todavía no ha sido eclipsado por el transcurso del tiempo.

<sup>577</sup> OBSERVATORIO ADMINISTRATIVO DEL DELITO FISCAL (2006). [En línea: <[http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Informacion\\_institucional/Campanias/Plan\\_preencion\\_del\\_fraude\\_fiscal/observatorio\\_es\\_es.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_preencion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf)>; consulta: 07 octubre 2015].

delitos contra el orden socioeconómico ya ésta rúbrica de por sí «resulta criticable porque puede transmitir la falsa idea de que los delitos económicos de nuestra legislación penal se integran exclusivamente por los delitos contra el orden socioeconómico, cuando éstos, en realidad, son sólo una parte de los delitos económicos en general: sorprende en este sentido, el delito fiscal, delito económico por excelencia, se encuentre fuera del Título de los delitos contra el orden socioeconómico»<sup>578</sup>.

Sin embargo, a pesar de estar excluido el delito fiscal de los que atentan contra el orden socioeconómico, cabe plantearse que «toda defraudación implica algún tipo de maquinación engañosa (simulación de la realidad tributaria) pero este engaño tiene una configuración distinta al de la estafa. Pese a la similitud entre la estructura de ambos delitos, en el delito fiscal no es necesario, como sucede en la estafa, un engaño idóneo para inducir a error a la Administración ni que este error sea determinante del desplazamiento patrimonial sino que la Administración tributaria (cuando procede a la devolución) actúa con independencia del engaño en cumplimiento de sus deberes<sup>579</sup>».

En cuanto a los delitos contra la Hacienda Pública en relación concursal, «debido a la proximidad del delito de fraude de subvenciones con los de estafa y falsedad en documentos,-según GÓMEZ TOMILLO- resulta realmente complejo determinar su régimen concursal con estos delitos.

Las dificultades interpretativas se han concentrado en el tratamiento de los casos en que la defraudación no fuera reconducible al específico tipo de estafa de subvenciones, la mayoría de las veces por no alcanzar la cuantía requerida por el tipo. Para evitar incoherencias debe entenderse que en tales supuestos no recobra su autonomía el delito de estafa, puesto que entonces, paradójicamente, podría resultar una pena de prisión superior en los casos en que el fraude, por no alcanzar los 120.000 euros, no pudiera subsumirse en el art. 308 CP. Hasta el año 2002 la jurisprudencia había sido bastante vacilante al respecto, de modo que mientras algunas sentencias consideraban que en esos casos recobraba su autonomía el tipo común de estafa (por ejemplo, las SSTs 13-4-

---

<sup>578</sup> GÓMEZ TOMILLO, Manuel. *Comentarios al Código penal*. 1ª ed. Valladolid: LEX NOVA, 2010. ISBN 978-84-9898-140-7, pág. 909.

<sup>579</sup> OBSERVATORIO ADMINISTRATIVO DEL DELITO FISCAL (2006). [En línea: <[http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Informacion\\_institucional/Campanias/Plan\\_preencion\\_del\\_fraude\\_fiscal/observatorio\\_es\\_es.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_preencion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf)>; consulta: 07 octubre 2015].

1999 y 19-3-2001, otras cerraban el paso a tal posibilidad (por ejemplo, la STS 29-9-1997 y la 4-7-1997). Esta inseguridad interpretativa fue zanjada por un Acuerdo de Pleno no jurisdiccional de Sala del Tribunal Supremo, de 15-2-2002, que además de pronunciarse sobre la aplicación del tipo de fraude de subvenciones a las prestaciones por desempleo, dejó definitivamente sentada la relación entre el fraude de subvenciones y la estafa en el sentido de que el primero excluye por su especialidad al segundo (por ejemplo, la STS 1-3-2002). Este razonamiento ha sido confirmado por el Tribunal Constitucional en su importante Sentencia 13/2003, de 28 de enero, que concedió al recurrente amparo, por considerar vulnerado el principio de legalidad, frente a las respectivas sentencias del Juzgado y de la AP de Valencia que le condenaron por un delito de estafa al no alcanzar el montante del fraude la cuantía necesaria para apreciar el delito de fraude de subvenciones. Para el TC, «la existencia de un tipo distinto al aplicado (art. 308.1 CP) en cuya acción típica parece encajar más específicamente la conducta de la recurrente y que exige la superación de una determinada cuantía de lo defraudado, puede generar en el destinatario de la norma la expectativa de que cualquier obtención fraudulenta de subvenciones o ayudas sólo es punible por encima de dicha cuantía, adoptando su conducta a dicho entendimiento FJ 5).

La relación del fraude de subvenciones con los tipos de falsedad documental requiere atender a las distintas modalidades de conducta de que se trate. Así, en relación con los tipos de falsedad que requieren la exigencia de que el sujeto actúe “en perjuicio de otro” (como es el caso de la presentación de documentos en general –arts. 393 y 396–, en la falsificación de los documentos privados del art. 395, así como en la modalidad del delito societario del art. 290 consistente en la falsificación de documentos sociales) la solución habrá de ser la de apreciar un concurso de leyes. La razón es que en esos tipos que exigen como elemento que confiere relevancia penal a la acción el dato de que el uso del documento sea “para perjudicar a otro”, el legislador ha supeditado el castigo de dichas conductas al perjuicio económico a cuya producción se orientan, de tal forma que representan estructuralmente secuencias sólo formalmente autónomas de una misma maniobra fraudulenta, esto es, formas orientadas a la producción de un injusto más amplio cuya apreciación, por tanto, absorbe y desborda al de aquéllos. Resulta además impensable desgajar del injusto contemplado en el art. 308 la conducta de presentación de documentos falsos para elevarlo a la categoría de un injusto autónomo cuando ésta no sólo es el único medio de avalar el contenido de la solicitud, sino que es ya el propio

órgano administrativo el que recaba la presentación de dichos documentos acreditativos como parte del acto único en que consiste la declaración de las condiciones de la convocatoria.

Tratamiento diferente merecen, sin embargo, los casos en el que el solicitante realiza alguna de las conductas de falsedad contempladas en el art. 392 (falsedad cometida por particular en documento público, oficial o mercantil). En estos casos la solución habrá de ser la de apreciar un concurso de delitos, puesto que ahora la dimensión del injusto de la acción falsaria no es una mera secuencia de una maniobra defraudatoria más amplia, sino que encuentra ya su propia razón de ser y autonomía en el hecho de atentar a la funcionalidad del documento, específico bien jurídico tutelado por los tipos de falsedad<sup>580</sup>».

En referencia a Los delitos de contrabando se regulan en la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del mismo. Como consecuencia de «la consagración del mercado único, la aduana española ha dejado de actuar como frontera fiscal para el tráfico con otros Estados miembros de la Unión Europea. El desafío fundamental del mercado único en este campo consiste en compatibilizar las facilidades dadas al libre movimiento de mercancías con la necesidad de mantener la efectividad del esfuerzo en la represión del contrabando» En esta ley se recogen las actividades lícitas como las ilícitas que van a servir de base para determinar las posibles situaciones concursales delictuales. En cuanto a las actividades “ilícitas” (como por ejemplo las drogas, el terrorismo, contrabando), la posibilidad de un concurso entre ésta y el delito fiscal presenta particularidades «en general la doctrina entiende que las “actividades ilícitas” no podrían gravarse por impuestos indirectos pues el art. 1271 del Código Civil prohíbe contratar sobre lo que esté fuera del comercio de los hombres. Pero sí parece posible gravar los beneficios que generan por el IRPF o el I. de Sociedades pues sus respectivas leyes no excluyen esas rentas y en esta línea ya existen condenas firmes por “incrementos no justificados de patrimonio” puestos de manifiesto en actividades supuestamente delictivas como el narcotráfico, o contrabando, etc. Tratándose de delitos contra la propiedad es más difícil gravar esas “rentas” en el delincuente pues el dinero sigue siendo jurídicamente de la víctima salvo que aquél lo haya gastado en su propio

---

<sup>580</sup> GÓMEZ TOMILLO, Manuel. *Comentarios al Código penal. Op.cit.*, págs. 1206 y 1207.

provecho. Y si la actividad “prohibida” no constituye un delito autónomo entonces el principio del “*non bis in idem*” no impediría las condenas por delitos fiscales. Por todo ello, en general se viene aceptando que no procede condenar por delito fiscal por los ingresos obtenidos en actividades ilícitas cuando se den tres circunstancias. 1. Que los ingresos procedan de modo “directo e inmediato” del delito anterior (tráfico de drogas, apropiaciones indebidas, estafas, cohecho); 2. Que el delito inicial haya sido condenado y 3. Que su pena incluya el comiso y la pérdida de la ganancia por la que el acusado debió tributar<sup>581</sup>.

Por ello muchos de los delitos tipificados en la Ley de Represión del Contrabando, en palabras de MUÑOZ CONDE «son a su vez conductas tipificadas en el Código Penal como delitos contra otros bienes jurídicos, como las alegaciones de causa falsa para el levante definido de conformidad<sup>582</sup>, en relaciones con el delito de falsedad ideológica. El posible concurso debe considerarse, sin embargo, como un concurso de leyes a resolver por la regla de la alternatividad, es decir aplicando sólo el precepto que asigne una pena más grave, ya que en la tipificación del contrabando de estos hechos como delito se tienen en cuenta los bienes jurídicos específicamente protegidos en otros delitos y no los intereses de la Hacienda Pública»<sup>583</sup>.

«En cuanto a la usurpación del estado civil se podría indicar que «lo que convierte el documento auténtico en falso es su uso por quien no esté legitimado para ello. Piénsese, por ejemplo, en quien utiliza el documento nacional de identidad auténtico, esto es, emitido por quien realmente ha elaborado el documento, sin ser el titular del mismo y sin encontrarse legitimado. La conducta deviene subsumible en el CP art. 392.2 por la utilización a sabiendas de un documento falso.

---

<sup>581</sup> PEÑA GARBÍN, José Miguel. *La inspección de Hacienda: problemas y soluciones*. Valencia: CISS, 2008. ISBN 978-84-8235-629-7, pág. 342.

<sup>582</sup> FRANCIS LEFEBVRE. *Memento práctico penal*. VV. AA. 2014-2015. *Op. cit.*, pág. 1277.

Este adelantamiento de las barreras de intervención penal obliga a excluir el concurso entre los supuestos de la LO 12/1995 art. 2.1. h e i, y los demás de dicho artículo, si son llevados a cabo por el mismo sujeto.

<sup>583</sup> MUÑOZ CONDE, Francisco. *Derecho penal. Parte especial*. 20ª ed., rev. y puesta al día conforme a las Leyes Orgánicas 1/2015 y 2/2015, de 30 de marzo. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 2015. ISBN 84-9119-058-5, págs. 901 y ss.

En aquellas situaciones en la que quien, sin encontrarse legitimado para ello, hace uso del documento auténtico para hacerse pasar por su titular, aparentemente se produciría un concurso medial de delitos entre el delito de falsedad documental y el de usurpación del estado civil (art. 403 CP). No obstante, debe tenerse en cuenta que a estos efectos, que usurpar significa quitar a alguien lo que es suyo de forma permanente. Por esta razón, en el delito de usurpación del estado civil no basta con un solo acto esporádico de suplantación, es necesario que haya cierta permanencia y continuidad en la sustitución (AP Vizcaya Secc 1ª 27-10-05, JUR 93686).

Además, un importante sector jurisprudencial interpreta la expresión “estado civil” como todas las características o datos que integran la personalidad de la persona suplantada –no solo su nombre– (AP Cádiz Secc. 7ª 9-1-02, RJ 190).

Según esta línea jurisprudencial, para que la usurpación del estado civil sea típicamente relevante es necesario que se suplante todas las facetas del individuo suplantado»<sup>584</sup>.

---

<sup>584</sup> ALCÁCER GUIRAO, Rafael. *Reforma penal: Ley orgánica 5/2010*. Madrid: FRANCISC LEFEBVRE, 2010. (Serie: Memento experto Francis Lefebvre), pág. 511.

## XII. CORTAPISAS A LA APLICACIÓN DEL DELITO FISCAL

### 1. PRESCRIPCIÓN

Como advierte GONZÁLEZ-CUÉLLAR «la influencia del tiempo transcurrido desde la comisión del delito hasta que comience el procedimiento y los efectos de la interrupción del mismo cuando nos encontramos ante un delito contra la Hacienda Pública han sido objeto de consideración en reiterada jurisprudencia y doctrina. No en vano el principio de legalidad y seguridad jurídica está en juego<sup>585</sup>.

---

<sup>585</sup> COBO DEL ROSAL, Manuel. *Sustitución del I.G.T.E. por el I.V.A.: Principio de legalidad y retroactividad de la ley penal más favorable* en *Cuadernos de Política Criminal*. ISSN 0210-4059, Nº 53, 1994, págs. 445-457.

«Y el principio de legalidad no es simplemente una garantía tan solo formal, sino que en su amplio y pluridimensional desarrollo se constituye como una garantía material o sustantiva de la que se derivan, de acuerdo con su correcto entendimiento, entre otros, el principio del hecho, el principio de lesión u ofensión, así como la por demás exigible claridad y certeza de las leyes penales, al margen, claro es, de su admitida naturaleza orgánicas».

«Las “leyes penales en blanco” se caracterizan porque el precepto penal tan sólo señala la pena, pero no el presupuesto (materia de prohibición penal), el cual se establece en una norma (de rango inferior) situada fuera del Código o Ley penales.

La técnica de las “leyes penales en blanco” ha sido, con razón, severamente criticada por la doctrina científica española, que ha señalado, su posible inconstitucionalidad por infringir el principio de absoluta reserva de la Ley Orgánica».

«Y es que a través de las disposiciones de rango inferior (ya sea Ley ordinaria o Reglamento), que integran y completan la Ley penal en blanco, se puede regular la materia criminal mediante la fijación del presupuesto, esto es, mediante la determinación de los caracteres del tipo de injusto de un delito en una norma que carece, manifiestamente, del rango de Ley Orgánica».

«Los preceptos penales se limitan a señalar la pena, en tanto que lo *esencial* del presupuesto es necesario buscarlo en las correspondientes disposiciones en materia fiscal (simples leyes ordinarias y sus reglamentos, cuando no circulares o consultas vinculantes, etc.). «(cfr. SSTC 83/1984, de 24 de julio y de 21 de enero)».

«De forma que, lo correcto, en pura técnica jurídica, como *debe ser*, es estimar derogados aquellos Delitos fiscales o contra la Hacienda Pública que, como leyes penales en blanco, se sustentaban en la infracción de normas tributarias, como sucede específicamente con el IGTE, hoy derogadas, y no sustituidas en modo alguno por la regulación del IVA, en cuanto que son dos impuestos de estructura, presupuestos, campo de acción y efectos totalmente diferentes.

Por consiguiente, derogado el presupuesto de la norma penal en blanco, el Delito fiscal o contra la Hacienda Pública que encontraba su fundamento en la llamada norma integradora (IGTE en nuestro caso), se ha de tener también por despenalizado o destipificado, en consonancia con la doctrina de la aplicación retroactiva de la Ley penal más favorable (arts. 9.3 y 25.1 CE; art. 24 CP.)

«No se trata, pues, de entender que las deudas fiscales derivadas de la anterior vigencia del IGTE quedan, por la sustitución por el IVA, totalmente canceladas sin más, sino sencillamente de que no exista delito aunque sí la exigencia de la deuda tributaria por la vía correspondiente ya citada que no debiera ser, en caso alguno, la de un proceso criminal».

Es unánime la opinión favorable a aplicar el instituto de la prescripción, pero la discusión comienza con la fijación del momento en que se interrumpe por dirigirse el procedimiento contra el culpable»<sup>586</sup>.

Sobre esta cuestión ha tratado de dar una respuesta efectiva la LO 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la también LO 10/1995, de 23 de noviembre, del CP.

«En el ámbito de la prescripción del delito, con el objetivo de aumentar la seguridad jurídica, se ha optado por una regulación detallada del instituto que ponga fin a las diferencias interpretativas surgidas en los últimos tiempos. Para llevar a cabo esta tarea, se ha prestado especial atención a la necesidad de precisar el momento de inicio de la interrupción de la prescripción, estableciéndose que ésta se produce, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra persona determinada que aparezca indiciariamente como penalmente responsable. Para entender que ello ocurre se requiere, cuando menos, una actuación material del Juez Instructor».

«Del mismo modo, se ha considerado necesario abordar el problema de los efectos que para la interrupción de la prescripción puede tener la presentación de denuncias o querellas y para ello se opta por suspender el cómputo de la prescripción por un máximo de seis meses o dos meses, según se trate de delito o falta, desde dicha presentación siempre que sea ante un órgano judicial y contra una persona determinada. Si el órgano judicial no la admite a trámite o no dirige el procedimiento contra la persona denunciada o querellada, continúa el cómputo de prescripción desde la fecha de presentación. También continuará el cómputo si dentro de dichos plazos el Juez no adopta ninguna de las resoluciones citadas».

«El replanteamiento del régimen procesal de la prescripción en los términos expuestos aconseja también revisar algunos aspectos de su regulación sustantiva. La impunidad debida a la prescripción de ciertos delitos castigados con penas de no excesiva gravedad (estafas, delitos urbanísticos, por ejemplo, o algunos delitos contra la Administración Pública), cuyo descubrimiento e investigación pueden sin embargo resultar extremadamente complejos y dilatados, ha redundado en descrédito del sistema judicial

---

<sup>586</sup> GONZÁLEZ-CUÉLLAR GARCÍA, Antonio. *Defraudaciones a la Hacienda Pública en el ámbito empresarial*. Localización: *Cuadernos de derecho judicial*. ISSN 1134-9670, núm. 5, 1998 [Ejemplar dedicado a: Empresa y derecho penal (I). Dir. Bernardo del Rosal Blasco]. ISBN 84-89324-36-0, (cfr. pág. 49), págs. 13-60.



y en directo perjuicio de las víctimas. En este sentido, se opta por elevar el plazo mínimo de prescripción de los delitos a cinco años, suprimiendo por tanto el plazo de tres años que hasta ahora regía para los que tienen señalada pena de prisión o inhabilitación inferior a tres años». Así en referencia a los delitos fiscales habría que tener en cuenta que si en el delito se produjese alguna de las tres circunstancias previstas en el artículo 305 bis –la cantidad defraudada supere los 600.000€, que el delito se cometa en el seno de una organización o grupo criminal o bien mediante la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad o la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito– la prescripción ascendería a diez años, lo que *de facto* supone un tipo agravado. Es por ello, que «entendemos que la consumación de un delito se produce en el mismo momento de su realización; a partir del cual tiene lugar el *dies a quo*, -explica SANTA CECILIA que «a los efectos de la prescripción, obliga a fundamentar cuál es el momento en que se reputa realizada la acción»<sup>587</sup>– y en este sentido se viene pronunciando la Sala segunda del TS (RJA 1993/7863), en referencia a la contenida en el anterior Código Penal, «ciertamente fue así el cambio legislativo, que optando por el criterio objetivo de la consumación en lugar del subjetivo de conocimiento del delito (*actio nata*), hizo de la prescripción un instituto de Derecho público-penal, distinto del que rige en Derecho privado, pero no es menos cierto que pese a que lo niegue también el recurrente, esta Sala ha considerado, como se dijo anteriormente, que el delito culposo en nuestro ordenamiento lo es de resultado». Posteriormente a la fecha que se aprueba y entra en vigor el nuevo CP, el Tribunal Supremo, ha considerado que el Art. 132.1 ha venido a considerar y retirar el criterio de la consumación, la STS de 9 de julio de 1999 (RJA 1999/5935), lo establece en este sentido: «La primera cuestión que se suscita, en consecuencia, es la de la interpretación de la expresión “desde el día en que se hubiese cometido el delito” (art. 114.1º Código Penal 1973) o de la equivalente “desde el día en que se haya cometido la infracción punible” (art. 132.1 del Código Penal 1995), en el sentido de determinar si, a efectos de la prescripción, el “dies a quo” o fecha de inicio

---

<sup>587</sup> SANTA CECILIA GARCÍA, Fernando. *Recensión al libro de La retroactividad. Normas jurídicas retroactiva e irretroactivas*, en Foro, Nueva época, núm. 3/2006: 499-528 de José María Suárez Collía, 2ª

del cómputo, en los supuestos de delitos que se perfeccionan “ex intervalo temporis”, debe fijarse en el momento en que la acción se ejecuta o se omite el acto que el agente estaba obligado a realizar, o bien en el momento en que se perfecciona el delito a través de la producción del resultado.

Ha de ratificarse la doctrina de esta Sala que, como regla general, se inclina por el criterio del resultado (Sentencias de 26 octubre 1971, 27 diciembre 1974, 21 abril 1989 y 26 octubre 1993), pues en los delitos de resultado éste constituye un elemento del tipo, sin el cual la infracción penal no se perfecciona. La prescripción comienza cuando el delito termina, y en consecuencia el cómputo del plazo no puede iniciarse antes de que el delito se haya perfeccionado, por la producción del resultado típico».

En palabras de PEDREIRA «por lo que se refiere al criterio de la terminación del delito, al margen de las dificultades que en nuestro ordenamiento jurídico plantea la introducción de este polémico concepto, no creemos que pueda trasladarse como criterio general al inicio del plazo prescriptivo. Ello solo es posible cerrando los ojos al texto de la Ley y partiendo de la irrelevancia de la referencia legal al momento en que se haya cometido “la infracción punible”. Desde nuestro punto de vista dicha interpretación, además de no ser deseable ni acorde con el fundamento de la prescripción del delito, sobrepasa los límites de legalidad, pues si bien es cierto que la referencia al momento de comisión de la infracción punible es un tanto genérica y no restringe por completo el margen de maniobra del intérprete, cuanto menos si excluye la posibilidad de afirmar que la infracción punible se comete con posterioridad al momento en el que ya se han cumplido todos sus requisitos constitutivos y, por lo tanto, en un momento posterior a aquel en el que el Estado ya puede imponernos la pena por el delito cometido»<sup>588</sup>. «La acción penal puede ser iniciada, por ejemplo, por el contable o el asesor fiscal de una empresa —opina SERRANO GÓMEZ— que conoce el fraude, o incluso por un particular —también puede hacerlo la administración tributaria, aunque no es probable, porque con ello descubriría su negligencia de no haberlo hecho en su momento»<sup>589</sup>. Siguiendo a GÓMEZ PAVÓN la mayoría de la doctrina se ha inclinado por aceptar este momento a

---

ed. Madrid: RAMÓN ARECES, 2005.

<sup>588</sup> PEDREIRA GONZÁLEZ, Félix. *La prescripción de los delitos y de las estafas. Doctrina y jurisprudencia*. Madrid: CEURA, 2004. ISBN 84-8004-642-2, págs. 220-222.

excepción de los delitos frustrados o intentados, conspiración, provocación y proposición en que dicho plazo comenzará desde el último acto realizado.<sup>590</sup>

«El fundamento de la institución de la prescripción se halla vinculado en gran medida a la falta de necesidad de aplicación de la pena tras el transcurso de cierto tiempo»<sup>591</sup>.

En este sentido, la primera STS de 24 octubre 2013, una vez se incorpora dicha reforma al vigente CP explica con gran lujo de detalles las soluciones integradoras a un problema que desde siempre ha preocupado a los operadores jurídicos:

«La LO 5/2010<sup>592</sup> hace una regulación integradora de una materia objeto de debate jurídico entre el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional. Hasta su aprobación, el TS entendía, en síntesis, que la interposición de una denuncia o querella interrumpía el

---

<sup>589</sup> SERRANO GÓMEZ, Alfonso. *La prescripción del delito: (tres cuestiones)*. Madrid: Dykinson, 2003 [i.e. 2004]. ISBN 84-9772-228-0, págs. 98 y 99.

<sup>590</sup> GÓMEZ PAVÓN, Pilar. *La prescripción del delito en el Código Penal en Estudios de Derecho Penal y Criminología*. Tomo I. Madrid: UNED, 1989. ISBN 84-362-2478-7, págs. 382 y 383.

<sup>591</sup> ESPAÑA. BOE Núm. 152 de 23 junio 2010, Sec. I, (apartado IX del Preámbulo), pág. 54811.

<sup>592</sup> BOE Núm. 152 de 23 junio 2010, Sec. I, págs. 54837 y 54838.

Trigésimo cuarto.

Se modifica el apartado 2 del artículo 132, que queda redactado como sigue:

«2. La prescripción se interrumpirá, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra la persona indiciariamente responsable del delito o falta, comenzando a correr de nuevo desde que se paralice el procedimiento o termine sin condena de acuerdo con las reglas siguientes:

1.<sup>a</sup> Se entenderá dirigido el procedimiento contra una persona determinada desde el momento en que, al incoar la causa o con posterioridad, se dicte resolución judicial motivada en la que se le atribuya su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito o falta.

2.<sup>a</sup> No obstante lo anterior, la presentación de querella o la denuncia formulada ante un órgano judicial, en la que se atribuya a una persona determinada su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito o falta, suspenderá el cómputo de la prescripción por un plazo máximo de seis meses para el caso de delito y de dos meses para el caso de falta, a contar desde la misma fecha de presentación de la querella o de formulación de la denuncia.

Si dentro de dicho plazo se dicta contra el querellado o denunciado, o contra cualquier otra persona implicada en los hechos, alguna de las resoluciones judiciales mencionadas en el apartado anterior, la interrupción de la prescripción se entenderá retroactivamente producida, a todos los efectos, en la fecha de presentación de la querella o denuncia.

Por el contrario, el cómputo del término de prescripción continuará desde la fecha de presentación de la querella o denuncia si, dentro del plazo de seis o dos meses, en los respectivos supuestos de delito o falta, recae resolución judicial firme de inadmisión a trámite de la querella o denuncia o por la que se acuerde no dirigir el procedimiento contra la persona querellada o denunciada. La continuación del cómputo se producirá también si, dentro de dichos plazos, el Juez de Instrucción no adoptara ninguna de las resoluciones previstas en este artículo.

3.<sup>a</sup> A los efectos de este artículo, la persona contra la que se dirige el procedimiento deberá quedar suficientemente determinada en la resolución judicial, ya sea mediante su identificación directa o mediante datos que permitan concretar posteriormente dicha identificación en el seno de la organización o grupo de personas a quienes se atribuya el hecho».

plazo de prescripción, mientras que para el TC dicha interrupción no se producía hasta la admisión judicial de la denuncia o querella. La nueva regulación refunde ambos criterios, ganando seguridad jurídica: la interposición de una querella o denuncia interrumpe el plazo de prescripción, como sostenía el TS, siempre y cuando en el plazo de seis meses se admita judicialmente, tal y como sostenía el TC.

La interpretación sistemática de la norma pone manifiestamente de relieve, que “entre las resoluciones previstas en este artículo”, que tienen la virtualidad de ratificar la suspensión de la prescripción producida por la presentación de la querella o denuncia, la más caracterizada es el auto de admisión de la querella o denuncia. Resolución necesariamente motivada por su naturaleza de auto, que determina la incoación de un procedimiento penal contra el querellado, porque se le atribuye su presunta participación en los hechos objeto de la querella o denuncia, y se considera judicialmente que pueden revestir los caracteres de delito o falta. En consecuencia, para que se interrumpa la prescripción, no hace falta un auto adicional de imputación formal.

El auto de admisión a trámite de una querella, con incoación de una causa penal contra una persona determinada a la que se atribuye su participación en los hechos descritos en la misma, interrumpe la prescripción conforme a la nueva redacción del art 132 2º CP, para todos los tipos delictivos de los que puedan ser constitutivos los hechos descritos en la querella.

El hecho que una determinada calificación no se haya incluido formalmente por el querellante, o por el Instructor en el auto de incoación, no excluye la interrupción de la prescripción para todos los hechos que se imputan al querellado, con independencia de su calificación final, a no ser que el Instructor, al admitir la querella o incoar el procedimiento penal, excluya expresamente algún apartado fáctico, y siempre que el querellado haya tenido conocimiento de la totalidad de los hechos que se le imputan»<sup>593</sup>.

Este ha sido un avance muy importante en el computo de los plazos para la interrupción de la prescripción, sin embargo, el gran problema al cual se enfrenta la persecución del

---

<sup>593</sup> Roj: STS 5811/2013 – ECLI:ES:TS:2013:5811. Id Cendoj: 28079120012013100919. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Nº de Recurso: 29/2013. Nº de Resolución: 832/2013. Procedimiento: Penal – Procedimiento Abreviado/Sumario. Ponente: Cándido Conde-Pumpido Tourón. Tipo de Resolución: Sentencia de 24 octubre 2010.

delito es la propia existencia de la figura jurídica, que impide que después del enorme tiempo y esfuerzo que se invierte para investigar el posible delito fiscal, se convierta en *agua de borrajas* cuando consiguen indicios que no gozan de la garantía de la racionalidad para denunciarse como posible conducta defraudatoria. Todo parece indicar que el mero transcurso del tiempo cura toda clase de heridas incluso como sucede en este caso las ocasionadas a la Hacienda Pública que perjudica a la sociedad, ya que somos todos, como se jactaba predicar en numerosas ocasiones la Agencia Tributaria del estado español. Esta es una circunstancia que como si de un yugo se tratara, el defraudador coloca en cada uno de los cuellos de los demás contribuyentes, trasladando su responsabilidad a la de los terceros convirtiéndolos en defraudadores involuntarios que soportarían las consecuencias penológicas generadas por defraudadores<sup>594</sup>.

---

<sup>594</sup> BAJO FERNÁNDEZ, Miguel. *Política Criminal y Reforma Penal. Delitos Patrimoniales Económicos en Política Criminal y Reforma Penal. Homenaje a la memoria del Prof. Dr. D. Juan del Rosal*. Madrid: EDSA, 1993, págs. 136-138, 141-142, 146 y 147.

«Si ponemos como ejemplo los delitos contra la Hacienda Pública y la lucha contra el fraude fiscal que nuestros gobernantes han mantenido, cualquier observador medianamente despierto podrá comprobar al acelerado aumento de la disciplina fiscal del contribuyente español con una disminución más que notable de la bolsa de fraude detectada desde antiguo».

A nadie le cabe la menor duda que una de las razones de la existencia de fraude fiscal en nuestra sociedad se encuentra en la desconfianza que el contribuyente tiene respecto del correcto uso de la riqueza pública por parte de los gobernantes. En este sentido, y por tanto, las constantes noticias sobre corrupción política son un factor de freno en la evolución de la disciplina del contribuyente».

«Es larga y compleja la problemática que en la práctica se está produciendo con la persecución de los delitos fiscales, pero la experiencia del llamado “fraude de las facturas falsas del IVA” será, sin duda, la base de la futura reforma de dichas figuras delictivas».

«El Proyecto de 1992 intencionadamente olvida los delitos contra la Hacienda Pública».

«El Ministerio de Justicia, en la elaboración de este Anteproyecto, no se haya pronunciado, en coherencia con otros Ministerios y otros sectores de la Administración pública, sobre tales delitos».

«La expresión “blanqueo de dinero”, que evidentemente no es una expresión técnica, supone que hay un dinero blanco y un dinero negro, lo que no debe suponer nunca el penalista ni el legislador. Haciendo un símil geográfico diríamos que dinero negro equivale a las aguas subterráneas que no son conocidas ni pueden ser utilizadas por el hombre, mientras que, por el contrario, el dinero blanco sería equivalente a las aguas superficiales que puedan ser utilizadas por el hombre para el provecho colectivo».

«Así, la Hacienda Pública ha financiado estos últimos años el déficit público mediante la oferta de opacidad fiscal para los pagarés del Tesoro como refugio del dinero negro, lo que constituye una de las muchas contradicciones que en el mundo económico se vive, ya que se enfrenta de un modo directo con la política de persecución del fraude fiscal».

«Para coordinar ambas políticas se proyecta el ofrecimiento de un plazo para el blanqueo de este dinero invertido en pagarés del Tesoro, otorgando una auténtica amnistía fiscal para sus titulares. Por tanto, una obstaculización absoluta para el blanqueo del dinero negro implicaría una contradicción con esta otra política de carácter fiscal de la Hacienda Pública».

## 2. EXENCIÓN DE LOS PARTÍCIPE POR REGULARIZACIÓN

El texto del Código Penal establece un aspecto novedoso en cuanto a la aplicación de la penalidad, del art. 305.4 cuando –según MARTÍNEZ-BUJÁN<sup>595</sup>– concurre la circunstancia de la «regularización de la situación tributaria»<sup>596</sup>. Esta «previsión expresa del efecto exonerador de responsabilidad penal de la regularización», –y siguiendo a SERRANO GONZÁLEZ y CORTÉS BECHIARELLI<sup>597</sup>– venía siendo exigida de antiguo «en vista de la exención establecida para el ámbito del Derecho administrativo sancionador» en la Disposición Adicional 14ª de la Ley del IRPF<sup>598</sup> de 6 de junio de 1991. Esto implicaría –continuando con el mismo autor– la «anulación de la pena», siempre y cuando se hubiese producido la mencionada regularización con anterioridad a «la intervención de la Administración o de la actuación de los órganos de persecución penal», anteriormente a que se hubiese «notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización»<sup>599</sup>, o bien si «tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate interponga querrella o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de las diligencias», dicha franquicia de responsabilidad que «alcanzará igualmente» a «las

---

<sup>595</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial. Op. cit.*, págs. 574 y 578.

<sup>596</sup> IGLESIAS RÍO, Miguel Ángel. *La Regularización Fiscal en el Delito de Defraudación Tributaria. (Un análisis de la «autodenuncia». Art. 305-4 CP)*. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 2003. (Col. Tirant Monografías; Vol. 264), pág. 162. El autor lo refiere siguiendo la naturaleza jurídica del delito de defraudación tributaria como «autodenuncia», y la califica de «causa personal de levantamiento de la pena».

<sup>597</sup> SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, José Luis. y CORTÉS BECHIARELLI, Emilio. *Delitos contra la Hacienda Pública*. Madrid: EDESA, 2002. (Col. Leyes Tributarias Comentadas), pág. 84.

<sup>598</sup> «Hasta el 31 de diciembre de 1991 podrán realizarse, siempre que no medie requerimiento o actuación administrativa o judicial en relación con las deudas tributarias de los sujetos pasivos, declaraciones complementarias, e ingresos por cualquier concepto tributario devengado con anterioridad a 1 de enero de 1990, con exclusión de las sanciones e intereses de demora que pudieran ser exigibles».

<sup>599</sup> MIR PUIG, Santiago. (Coord.), et al. *Estudios de Derecho Penal Económico*. Caracas: LIVROSCA, 2002, págs. 393 y 394.

posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales». Sin embargo, la falsedad ideológica que se cometiere en aquellos documentos de carácter público, oficial o mercantil, por persona privada es una conducta despenalizada, lo que impide que se pudiese considerar que las conductas falsarias que se cometen de carácter instrumental, pudiesen ser objeto de exoneración, pues estas no son punibles en el Derecho Penal<sup>600</sup>.

«El legislador —en opinión de RUIZ GÓMEZ— ha querido establecer una excusa absolutoria, para aquel que reintegre las cantidades recibidas, incrementadas en un interés anual equivalente al interés legal del dinero aumentado en dos puntos porcentuales, desde el momento en que las percibió, antes de que se le haya notificado la iniciación de actividades de inspección o control, en relación con dichas subvenciones, desgravaciones o ayudas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el ministerio fiscal, el abogado del estado o el representante de la administración autonómica o local de que se trate interponga querella o denuncia contra aquel dirigida».

RUIZ GÓMEZ recoge la opinión de Bechiarelli, «como se pone de manifiesto por el Legislador, que mientras para la excusa absolutoria del art. 305.4, utiliza el término *regularización*, en el art. 308.4, utiliza el término *reintegro*, puesto que mientras la esencia del delito de fraude fiscal, radica en regularizar una situación jurídico-tributaria de aquel que en su día se eludió de un pago, la esencia del delito de fraude de subvenciones, desgravaciones y ayudas, radica en devolver a la Hacienda Pública, unos fondos dinerarios que no debieren ser atribuidos a su destinatario. O, que de ser legalmente destinados al mismo, no se destinaron a sus adecuados fines para los cuales fueron atribuidos».

Y de igual forma RUIZ GÓMEZ recoge también la opinión de Boix Reig, «en cualquier caso, el resultado o fin de la cláusula liberatoria es idéntico para ambos delitos, pues la

---

En este momento parece claro que el único instrumento que puede entrar en juego para «rectificar la información aportada, u omitida, en particular» y que se ofrece por las leyes tributarias es la declaración de carácter complementaria.

<sup>600</sup> SERRANO GÓMEZ, Alfonso y SERRANO MAILLO, Alfonso. *Derecho Penal. Parte Especial. Op. cit.*, págs. 571 y 572.

finalidad de la regulación de dicha excusa absolutoria responde a finalidades estrictamente político-criminales, cuales son la salvaguarda de los objetivos de la Hacienda Pública, bien sea regularizando relaciones jurídico-tributarias para seguir utilizando el término escogido por el Legislador, ya sea reintegrando cantidades pecuniarias a sus arcas»<sup>601</sup>.

En cuanto a las defraudaciones a sus presupuestos en Europa –indica no se permite la excusa absolutoria para que se regularicen las deudas<sup>602</sup>, por lo que aclara MUÑOZ CONDE que «provoca una distorsión entre ambos delitos, dependiendo solo del órgano concedente en el que un mismo fraude pueda beneficiarse o no de dicha exención de responsabilidad<sup>603</sup>.

El artículo 305 bis se castiga la utilización de personas físicas, jurídicas o entes sin personalidad también la excusa absolutoria se les puede aplicar, en su condicionante de terceros en la relación defraudatoria, por lo que se podría extender «no solo a los que inducen o ayudan al autor a que regularice cuando éste efectivamente regulariza, sino también, a los que los que denuncian al infractor, pues aunque tal vía no culmina en una regularización espontánea del autor sí que supone una contribución relevante, objetiva y espontánea a la reparación del daño producido por el delito.

Con relación al alcance de esta excusa absolutoria respecto de terceros la Fiscalía General del Estado dispone lo siguiente:

- a) Cuando los partícipes hayan cooperado de alguna forma a la regularización se verán favorecidos por la exención de la responsabilidad.
- b) Cuando se haya opuesto a la regularización no se podrá beneficiar de los efectos de la excusa absolutoria.
- c) Cuando la regularización se haya llevado a cabo sin la cooperación del partícipe pero sin que conste su oposición, habrá que estar al caso concreto no siendo descartada la aplicación de una atenuante analógica (art. 21.5 del CP).

---

En el mismo sentido LAMARCA PÉREZ, Carmen. *Derecho Penal. Parte Especial. Op. cit.*, págs. 409 y 410.

<sup>601</sup> RUIZ GÓMEZ, José Alberto. *Fraude de subvenciones y estafa: aspectos concursales. Op. cit.*, pág. 146.

<sup>602</sup> FRANCIS LEFEBVRE. *Memento práctico penal. VV.AA. 2014-2015. Op. cit.*, pág. 1310.

<sup>603</sup> MUÑOZ CONDE, Francisco. *Derecho penal. Parte especial. Op. cit.*, pág. 981.



d) Cuando el deudor tributario no haya regularizado, pero el partícipe lleve a cabo actos tendentes a valorar la deuda tributaria ocultada, se podrá apreciar una atenuación (consulta 4/1997)»<sup>604</sup>.

---

<sup>604</sup> FRANCIS LEFEBVRE. *Memento práctico penal*. VV.AA. 2014-2015. *Op. cit.*, pág. 1296.

### **XIII. PRECISIONES CRIMINOLÓGICAS**

#### **1. CLASE DE DELINCUENCIA**

Según nos ilustra GARCÍA-PABLOS «hoy no podemos negar la imagen mucho más rica, dinámica, pluridimensional e interactiva del ser humano que aportan disciplinas empíricas como la Psicología, las ciencias de la conducta, etc. El individuo no es un ser solitario, desarraigado, que se enfrenta con su libertad existencial, sin condicionamientos, sin historia (tesis de los clásicos); pero tampoco la mera concatenación de estímulos y respuestas, una máquina de reflejos y hábitos, preso de su código biológico y genético (tesis positivista), que mira sólo al pasado; ni una pieza insignificante en el engranaje del universo social, mero observador pasivo del devenir histórico o víctima de las estructuras que él mismo se dio. Antes bien, el hombre es un ser abierto y sin terminar. Abierto a los demás en un permanente y dinámico proceso de comunicación, de interacción; condicionado, en efecto, muy condicionado (por sí mismo, por los demás, por el medio), pero con asombrosa capacidad para transformar y trascender el legado que recibió, y sobre todo, solidario del presente y con la mirada en el futuro propio y ajeno. Ese Hombre, que cumple las leyes o las infringe, no es el pecador, de los clásicos, irreal e insondable; ni el animal salvaje y peligroso, del positivismo, que inspira temor; ni el desvalido, de la filosofía correccional, necesitado de tutela y asistencia: ni la pobre víctima de la sociedad, mera coartada para reclamar la radical reforma de las estructuras de aquélla, como proclaman las tesis marxistas. Es el hombre real e histórico de nuestro tiempo; que puede acatar las leyes o incumplirlas por razones no siempre asequibles a nuestra mente; un ser enigmático, complejo, torpe o genial, héroe o miserable; pero, en todo caso, un hombre más, como cualquier otro de los de su época.

Obviamente, existen infractores anormales, como hay también anormales que no delinquen. El postulado de la “normalidad” del hombre delincuente –y de la normalidad del crimen– sólo pretende expresar un claro rechazo a la tradicional correlación: crimen/anormalidad del infractor. Buscar en alguna misteriosa patología del delincuente la razón última del comportamiento criminal es una vieja estrategia tranquilizadora.

Estrategia o coartada, que, por otra parte, carece de apoyo real, pues son tantos los sujetos “anormales” que no delinquen, como los “normales” que infringen las leyes.

No otra cosa significa, también, el postulado de la normalidad del delito (normalidad, no en el sentido axiológico o valorativo, sino en el estadístico y sociológico): toda sociedad, cualquiera que sea su modelo de organización y abstracción hecha de las numerosas variables de tiempo y lugar, produce una tasa inevitable del crimen. El comportamiento delictivo es una respuesta previsible, típica, esperada: normal.

La imagen humana del infractor que se profesa –y la del delito, como problema social y comunitario– es radicalmente incompatible con ciertos clichés y estereotipos intransigentes, reduccionistas, que hacen de determinados delincuentes –hoy sobre todo, el delincuente de “cuello blanco”, símbolo de la criminalidad “expresiva” de nuestro tiempo– una versión actualizada del otrora “enemigo del pueblo”, sujeto diabólico y deleznable, quintaesencia de la maldad y la perversión, merecedor del máximo rigor punitivo.

Dicha imagen resulta degradante y conduce a respuestas desproporcionadas e injustas, de desmedida severidad, al desviar hacia este infractor todas las iras y frustraciones colectivas, convirtiéndole en un verdadero “chivo expiatorio”. Pero, oculta una perniciosa maniobra legitimadora, cínica, que utiliza intencionada y manipuladoramente el castigo “ejemplar” de un infractor aislado –con frecuencia, un poderoso caído en desgracia– como coartada tranquilizadora para la moral colectiva, que lave la cara de un sistema corrupto y consiente semejantes comportamientos ilegales, ostensibles e incluso generalizados, al resto de los infractores»<sup>605</sup>.

Por tanto, «desde un punto de vista fenomenológico, cabe anotar una serie de factores y circunstancias que confieren un perfil característico a la delincuencia de “cuello blanco” frente a la criminalidad “convencional”.

En primer lugar, su compleja trama y estructura, tanto en el aspecto organizativo como en el operacional. Ello es consecuencia, desde luego, del hecho mercantil o financiero

---

<sup>605</sup> GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, Antonio. *Tratado de criminología*. 5ª ed. act., corr. y aum. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 2014. (Serie: Teoría). ISBN 978-84-9053-778-7, págs. 105 y ss.

*Vid.* SANTA CECILIA, Fernando. *Corrupción y derecho penal*, artículo de la *Revista Tribuna Complutense*. Madrid: UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID de fecha 14/10/2014, número 147, pág. 12.

que le sirve de base y cobertura. El tráfico jurídico mercantil de nuestro tiempo es, fundamentalmente, un tráfico jurídico “masa”, dinámico y complejo.

A diferencia de lo que sucede en la criminalidad convencional, son muchas instituciones, organismos y personas jurídicas cuyas competencias se entrecruzan. Las operaciones económicas y financieras, por su tecnicismo, requieren una sutil valoración. La propia normativa legal que las disciplina es compleja, fragmentaria y, a menudo, impotente para controlar un tráfico cada vez más internacionalizado. Todo ello se traduce prima facie en una “apariencia de licitud” de los hechos. El profano no puede constatar si se trata, por ejemplo, de una colosal estafa o de un buen negocio. La eventual infracción no se percibe, no es llamativa. Resulta fácil enmascararla, justificarla, con sofisticadas y eficaces técnicas de neutralización o normas jurídicas de cobertura.

En segundo lugar, predomina un deliberado anonimato y distanciamiento entre el autor y la víctima. El sujeto activo suele ser una persona jurídica, y a la víctima, con frecuencia, un colectivo anónimo, fungible y desorganizado.

En tercer lugar la reacción social es muy débil. Las infracciones a penas se denuncian o no se castigan. Sin que deba despreciarse el “poder corruptor” que de esta delincuencia proyecta sobre la propia Administración pública, a la que directa o indirectamente involucra. El resultado final puede ser dramático: la difusión de una desconfianza general, la caída de la moral pública y una desorganización social absoluta»<sup>606</sup>.

Así como el escritor necesita de un trozo de papel para escribir, el delincuente necesita de un medio propio para desarrollar su peculiar actividad. Y ese medio se lo ofrece la misma sociedad con su propio ordenamiento que le presenta una oportunidad única, para lo que está dotado de una extraordinaria capacidad de adaptación al medio. Para ello necesita de unas previas condiciones donde pueda moverse con facilidad, es decir, una cobertura legal donde ampararse y coincidente en este punto traemos a HELVÉTIUS que sostiene que *«los vicios de un pueblo están siempre escondidos en el fondo de su*

---

<sup>606</sup> GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, Antonio. *Problemas actuales de la criminología*. Madrid: EDITORIAL DE LA UNIVERSIDAD COMPLUTENSE, 1984. (Serie: Colección de criminología y derecho penal; 41), págs. 177 y ss.

*legislación»*<sup>607</sup>. Aquí podríamos hablar de algo tan simple como las subvenciones que ofrece una Administración Pública al contratar a personas que reúnan ciertos requisitos o incentivos concedidos por la Hacienda Pública para el fomento de la exportación. La forma no de atajar sino la de acabar con esta delincuencia sería algo tan sencillo como suprimir los beneficios fiscales<sup>608</sup>. Lo que popularmente se dice “muerto el perro se acabó la rabia”. El Estado cuanto más benefactor más abre las puertas a la falsedad.

Cualquier conducta humana por corriente o singular que sea, de algún modo la justificamos. Ante algo tan simple como llegar tarde a una cita nos excusamos con el caos circulatorio existente. De igual modo que el ponente de una conferencia se justifica para no empezar de forma puntual, con la supuesta deferencia que han de tener las personas presentes hacia las ausentes y que presuntamente asistirán mediante la cortesía de una no siempre moderada y rigurosa espera de cinco minutos.

El poder o mejor dicho quien lo representa, no se muestra desprovisto de cualquier ornato, sino todo lo contrario, se presenta con unas credenciales que no es otra cosa que la legitimidad de lo ilegítimo. ¿Qué legitimidad se tiene cuando alguien encarna cualquier tipo de poder para imponer nada a nadie? O mejor dicho a otro semejante a él; sencillamente ninguno. Por lo que cualquier autoridad busca esa legitimidad en la colectividad para imponer lo que de otra forma no podría. Necesita la autoridad para imponerse y ser aceptado, porque «el hombre racional, que creó Dios a su imagen, no quiso que fuese señor, sino de los irracionales: no quiso que fuese señor el hombre del hombre, sino el hombre de las bestias»<sup>609</sup>. En consonancia con lo expuesto en este punto coincide LORCA NAVARRETE al decir que «para San Agustín el poder tiene su origen en

---

<sup>607</sup> [En línea: <[http://es.wikipedia.org/wiki/Claude-Adrien\\_Helv%C3%A9tius](http://es.wikipedia.org/wiki/Claude-Adrien_Helv%C3%A9tius)>; consulta: 09 enero 2013].

<sup>608</sup> CARBAJO VASCO, Domingo\*. “Medidas de lucha contra el fraude fiscal”. En: *XIV Encuentros Tributarios 2014*. (Madrid, 3 julio 2014).

\*Inspector de Hacienda del Estado.

[En línea [http://www.gestha.es/archivos/actualidad/2014/2014-01-29\\_INFORME\\_LaEconomiaSumergidaPasaFactura.pdf](http://www.gestha.es/archivos/actualidad/2014/2014-01-29_INFORME_LaEconomiaSumergidaPasaFactura.pdf)]; consulta 23 septiembre 2015].

«Los beneficios fiscales que son, en nuestro sistema tributario, claramente, perturbadores, ineficaces e ineficientes y que, además, no se conocen, no son “transparentes” ni se ha evaluado su coste-beneficio».

<sup>609</sup> AGUSTÍN, SANTO, OBISPO DE HIPONA (354-430). *La Ciudad de Dios*, del Glorioso Doctor de la Iglesia S. Agustín, Obispo Hiponense; en veynte y dos libros...; traducidos de latin en romance por Antonio de Roys y Roças, natural de la villa de Vergara. Madrid: por Juan de la Cuesta: véndese en casa de Francisco de Robles, Librero del Rey N.S., 1614, pág. 623.

Dios; no es de naturaleza humana, porque Dios “no quiso que fuese señor el hombre del hombre”. (*Ciudad de Dios*, libro XIX, cap. XV)<sup>610</sup>.

KELSEN habla de moral y dice que hay varias clases, a lo que nosotros añadimos, tantas como intereses haya en juego; lo que podemos deducir en consonancia con lo cantado en *Las dos linternas* composición poética de CAMPOAMOR que lo deja bien claro y patente: «Y es que en el mundo traidor, nada hay verdad ni mentira, todo es según el color del cristal con que se mira»<sup>611</sup> y así lo manifiesta: «Pero lo que sobre todo importa recalcar –como corresponde hacerlo una vez más, porque no se lo subraya nunca suficientemente– es la tesis de que no hay una única moral, “la” moral, sino muchos sistemas morales, altamente diferentes entre sí y muchas veces entre sí contradictorios; que un orden jurídico puede, a grandes rasgos, corresponder a las instituciones morales de un grupo o clase determinados –en especial, los dominantes– dentro de la población sometida, y que, de hecho así sucede, contradiciendo simultáneamente las instituciones morales de otro grupo o estrato social»<sup>612</sup>. Para HERVADA tan solo existe una moral y ésta procede del derecho natural<sup>613</sup>.

---

<sup>610</sup> LORCA NAVARRETE, José Francisco. *Temas de Teoría y Filosofía del Derecho*. Op. cit., pág. 364.

<sup>611</sup> CAMPOAMOR, Ramón de. *Doloras y Humoradas*, ed. Ilustrada. Barcelona: MAUCCI, 1905, [Serie: Obras completas; núm. 2], págs. 102-104.

<sup>612</sup> KELSEN, Hans. *Teoría pura del derecho*. Op. cit., pág. 81.

<sup>613</sup> HERVADA XIBERTA, Francisco Javier. *Introducción crítica al derecho natural*. 9ª ed. Pamplona: UNIVERSIDAD DE NAVARRA, 1998, pág. 170.

## CONCLUSIONES

PRIMERA.- «La verdad es un anhelo del ser humano, y buscarla siempre supone un ejercicio de auténtica libertad»<sup>614</sup>, por lo que la postura más cómoda es la falsedad como recurso para la consecución de los intereses particularistas, de ahí proviene su longeva existencia. La falsedad tiene un valor añadido de aceptación y uso, lo advertía MARK TWAIN, «es más fácil engañar a la gente, que convencerlos que han sido engañados». En este sentido, POLIBIO también manifestaba su contrariedad por este motivo: «¿Qué es lo que ocurre que todo el mundo, engañado en lo mismo y por los mismos, no cesamos en nuestra necesidad? Este tipo de villanía se ha dado mucho, lo han cometido gran cantidad de personas. Sin duda no es extraño que se dé en otros, pero sí lo es que este engaño atrape precisamente a los que son como fuente de esta vileza. Pero la causa es que no reflexionan sobre el excelente dicho de Epicarmo: Sé sobrio, sé desconfiado: he aquí el cimiento de la sabiduría»<sup>615</sup>.

SEGUNDA.- En cuanto a los bienes jurídicos protegidos en los delitos de falsedad documental, es doble, en los documentos públicos, oficiales y mercantiles, el bien jurídico que se protege es la fe pública, y en los privados, el documento como elemento válido de prueba únicamente entre las partes, garantizando de esta manera la seguridad en el tráfico jurídico, es decir, que en los documentos públicos, oficiales y mercantiles, la protección se extiende a terceros, y en los privados se circunscribiría solamente a las partes firmantes. En el tráfico jurídico no cabe la desconfianza, pues éste necesita de una certeza absoluta para su subsistencia.

TERCERA.- La evolución en la tipificación normativa del delito de falsedad ideológica, ha sido prácticamente inexistente, pues la única reforma importante que se ha realizado sobre el tipo, ha sido la conducta de falsedad ideológica cometida tanto en documento público, oficial o mercantil como privado, y siempre ambas, cometidas por particulares,

---

<sup>614</sup> BENEDICTO XVI. *Homilía del viaje a México y a la República de Cuba* (23-29 de marzo de 2012).

<sup>615</sup> POLIBIO. *Historias*. Tomo 1. Libros I-IV. [Introd. Gral. de Gonzalo Cruz Andreotti; trad. y notas de Manuel Balasch Recort]. Madrid: GREDOS, 2000. (Col. Biblioteca básica Gredos; núm. 42-44). ISBN 84-249-2507-6. Tomo 3. Libros XVI-XXXIX. ISBN 84-249-2509-2. *Op. cit.*, págs. 99 y 100.

lo mismo ocurre con el concepto de la mencionada falsedad ideológica, que de forma pacífica coinciden en definir doctrina y jurisprudencia como *la falta de verdad en la narración de los hechos* con la que coincidimos.

CUARTA.- La falsedad ideológica se puede producir bien al redactar un documento de carácter mendaz, cuando se declara ante un funcionario, que la recoge en el citado documento, siendo éste de carácter público o bien creándose entre las partes uno privado *ad hoc*. A diferencia del supuesto de inautenticidad en el que la creación del documento no corresponde con la realidad tanto en su dimensión subjetiva –en la identidad de la persona que crea el mismo– como en la objetiva –que afecta a la realidad que ha conducido a su creación–. Aquí se abre un amplio campo que alcanza a todo tipo de actividad económica y donde la falsedad ideológica se materializa en la emisión de facturas falsas con el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública. El *modus operandi* se materializa al hacer entrar en el tráfico jurídico dicha factura mendaz y se consuma con la presentación de la autoliquidación en la que la misma ha servido para reducir el *monto* de la base imponible al contabilizarla como gasto deducible, cuando no lo es, reduciendo así la cantidad a ingresar a efectos del impuesto de sociedades y otro tanto cabría decir a efectos de las liquidaciones de IVA, al hacer constar, un más importe, de IVA soportado del que en realidad ha tenido la actividad económica.

QUINTA.- En cuanto a los delitos en los que la falsedad documental se comete mediante falsedad ideológica, se debe distinguir si recae sobre un documento público, oficial o mercantil en el que solamente se castiga el supuesto que la autoridad o funcionario cometa la mencionada falsedad, sin embargo, si la conducta es cometida por particular, sería impune, siempre y cuando se circunscriba a que los hechos narrados no sean verdaderos, pues si la conducta de falsedad ideológica se refiriese a la simulación de un documento, atacando por tanto, la veracidad del documento, o bien al supuesto en el que se incluyen a personas que no hubiesen intervenido en el acto o hubiesen plasmado declaraciones diferentes de las que en un principio hicieron, ésta sería punible, con lo que la despenalización de la falsedad ideológica cometida por particular es solamente parcial. Piénsese en el acuerdo tomado por un órgano colegiado como sería el caso de una comunidad de propietarios en la que se hace constar el voto de un ausente que es determinante para contratar al empleado de la finca colindante para funciones de limpieza del portal y recogida de los cubos de basura y se le retribuye en dinero negro del que se justifica su pago contable mediante firma de un simple recibo.



Esto quiere decir que al no haber retribución oficial no hay retención alguna con lo que no existe ingreso tampoco, estando perjudicada una vez más la Hacienda Pública a la que sobrevuela la sempiterna sombra de la falsedad ideológica al no declarar y dar de alta en la Seguridad Social a la persona en cuestión.

SEXTA.- Cuando concurren las falsedades, que adquieren un carácter instrumental, en los delitos cuya finalidad es defraudar a la Hacienda Pública, la situación es diferente, pues depende del delito que se cometa. Siempre se pena por el delito más grave; en el caso de concurrir la falsedad ideológica con el delito de contrabando se penaría por este último al tener una mayor carga penal.

SÉPTIMA.- En el delito denominado fiscal, en el que se producen falsedades en las autoliquidaciones, la destipificación de la falsedad cometida por particular en documento público por destino, implica que dicha falsedad instrumental quede subsumida dentro del delito fiscal, sin que existiese concurso alguno entrabos, solamente entraría en concurso de delitos en el supuesto que el funcionario participare de forma directa y activa en la falsificación, debido a que éste está investido de fe pública.

OCTAVA.- En el mismo supuesto de atipicidad se encontraría la emisión de facturas falsas cuya finalidad fuese la de defraudar a la Hacienda Pública.

NOVENA.- En aquellos supuestos en los que se comete una falsedad en el contenido de las condiciones necesarias para la obtención de una subvención, que no se tiene derecho a ella, se subsume dentro del tipo en el que se castiga el hecho de obtener una subvención, puesto que en la descripción del precepto se castigan ambas conductas a la vez, por un lado, la falsedad ideológica, en el momento que se falsean las condiciones que deben concurrir para la obtención de la misma y por el otro, la obtención de la mencionada subvención propiamente dicha.

DÉCIMA.- En cuanto a las falsedades ideológicas contables –doble contabilidad, falsedades u omisiones contables y anotaciones contables ficticias– que se cometen para defraudar a la Hacienda Pública, éstas quedan subsumidas en el tipo fiscal correspondiente, preceptuando este tipo ambas conductas delictivas.

UNDÉCIMA.- La despenalización llevada a cabo por el legislador de 1995, en cuanto a la falsedad ideológica cometida por particular, no parece una solución muy acertada, pues en la mayoría de los supuestos de defraudaciones contra la Hacienda Pública queda subsumida, a pesar que la única forma posible de cometer la mencionada conducta es a través de falsedad ideológica, al ser una de las formas más difíciles de detectar e identificar, en este caso, por el órgano receptor de las autoliquidaciones periódicas, lo que garantiza un cierto grado de impunidad y maniobrabilidad de la persona cuyo propósito es eludir total o parcialmente el pago de tributos.

DUODÉCIMA.- No se exige la acreditación en ningún momento de los datos que en las autoliquidaciones fiscal o tributaria se reflejan y por tanto declaran, es más, prohíben taxativamente el que se acompañe cualquier tipo de documento contable o documento acreditativo de la realidad que allí se refleja, lo que permite realizar con facilidad la conducta elusiva.

DECIMOTERCERA.- No penalizar las falsedades en permanente concurso con los delitos fiscales, implica, desproteger un bien jurídico, como es el caso de las falsedades, la fe pública; mantenerse al día en el pago de tributos implica, realizar las correspondientes autoliquidaciones –bien trimestrales, bien anuales– en documentos que por su destino son públicos, situación que el legislador ha tratado de paliar incluyendo en algunos tipos fiscales la regulación de ambas conductas, tratando de proteger dentro de un mismo precepto dos bienes jurídicos, totalmente distintos, reduciéndolo por tanto, a un único bien jurídico como es el perjuicio económico del Erario Público.

DECIMOCUARTA.- La concienciación del ciudadano se constituye en pieza clave del sistema tributario. Para conseguirlo es fundamental transmitir una imagen de austeridad y honradez, empresa harto difícil de conseguir, si las instituciones se encuentran lastradas con la pesada losa de la corrupción. Al esfuerzo económico que siempre acompaña el desembolso de una suma de *numerario* le añadimos como agravante la de servir para hacer frente al pago de la estela dejada tras de sí por la muy extendida y grave corrupción generalizada que recorre las entrañas del Estado; estaremos de acuerdo que supone una carga añadida de una mayor presión sobre la conciencia del contribuyente que se ve resignado y mira hacia otro lado para ayudar a pasar el mal trago que supone pensar que se está manteniendo a un ingente número de corruptos. No hay que olvidar que a la cantidad saqueada y sin retorno le deberemos añadir el coste

añadido que supone los gastos generados de alojamiento, manutención, asistencia sanitaria, etc., debido al ingreso del presunto responsable en un centro penitenciario.

DECIMOQUINTA.- Se debería trabajar mucho más en la línea de la transparencia. Aunque todavía queda mucho camino por recorrer, es verdad que se ha dado un gran paso al crearse el portal de la transparencia del gobierno de España. En el presente trabajo hemos tomado información sobre la empresa Rumasa; la que otrora fuese casa matriz del holding que encabezaba, perteneciente cien por cien al Patrimonio del Estado y en la que la falsedad ideológica se hizo un hueco al irrumpir de la mano de los anteriores administradores de esta sociedad mercantil.

En relación con lo anterior, en un asunto no menos importante y algo más cercano encontramos la transparencia que se ve afectada en las comunidades de propietarios en régimen de propiedad horizontal. Éstas presentan su peculiar sistema, que al estar bajo una densa nube que cubre los movimientos bancarios, haciéndolos opacos al resto de propietarios y estar manejados en exclusiva por el binomio formado por el administrador y el presidente de turno, hace que su análisis sea poco menos que imposible. El balance de las cuentas que presentan a la junta de propietarios para su aprobación o reparos, suele estar maquillado de tal forma que la conciliación, con los extractos bancarios, –imprescindible para aprobarlas– no es posible debido a la ocultación sistemática de estos últimos. En aras a la transparencia sería bueno que de *lege ferenda* se estableciese que las cuentas anuales fueran acompañadas de forma ineludible por el correspondiente extracto bancario, para evitar que pueda alojarse de forma permanente la falsedad ideológica. Al igual que en la transmisión de un bien inmueble el notario nos exige como requisito *sine qua non*, el último recibo del IBI, el certificado energético de la vivienda y un certificado del administrador de estar al corriente en el pago de las cuotas comunitarias tanto ordinarias como extraordinarias. Al efectuar la conciliación bancaria bien nos podríamos encontrar con la emisión de un gran número de talones al portador, lo que es un indicio racional de una falsedad ideológica instalada que viene atendiendo singulares pagos en negro carentes de toda factura que sirva de respaldo a reparaciones por otro lado inexistentes.

DECIMOSEXTA.- En cuanto al control que realiza la Hacienda Pública, debería ser más exhaustivo e implicarse de forma más directa mediante la intervención *in situ*; tiene que salir a la calle, no se puede quedar en el despacho viéndolas venir. Durante el

desarrollo del presente trabajo hemos traído a colación el régimen fiscal de la seda en Granada, por su simpleza y efectividad pues al estar los interventores del fisco desplazados en el propio centro de producción evita que la falsedad ideológica haga acto de presencia. En los tiempos que corren –si no de forma estable o permanente como ocurría en el régimen descrito para Granada– se deberían visitar las empresas de forma periódica y controlar las operaciones realizadas a partir de una cierta cantidad significativa y por medio de un muestreo ir comprobando tanto las facturas emitidas como las recibidas sirviendo de base para llegar a conocer tanto las cantidades correspondientes de IVA soportado como de IVA repercutido. La Hacienda Pública necesita, lo que en términos periodísticos se ha venido en denominar cuarto poder, en el sentido estricto de información. Cualquier estamento, institución, organización e incluso nosotros mismos en nuestra etapa de formación, necesitamos de ella. Cuando nos estamos formando, en realidad, nos estamos informando. La información que ostenta la Hacienda Pública, viene suministrada por unos contribuyentes que a su vez facilitan la de otros y así sucesivamente. Las empresas facilitan datos a efectos fiscales de sus trabajadores, de sus proveedores y de sus clientes, con lo que están suministrando una información valiosísima procedente de tres direcciones distintas. Esto se palía de forma cierta según la información documental obrante en la Hacienda Pública para proceder a su cotejo con las declaraciones presentadas por el contribuyente, siendo la forma más eficiente de obtenerla a través del *censo*.

DECIMOSÉPTIMA.- El legislador en la LGT al establecer el plazo de prescripción administrativa a cuatro años en lugar de cinco años como prevenía la antigua, ha provocado una profunda escisión con el previsto en el Código Penal vigente, en la que si no concurre el tipo agravado, prescribiría el delito a los cinco años, de lo contrario lo haría a los diez años. La diferencia entre los plazos marcados entre ambas legislaciones, plantea la quiebra del principio de legalidad, pues ha decaído el derecho de la Administración a efectuar la correspondiente liquidación de la deuda tributaria y por consiguiente a reclamar el pago de la deuda pendiente de liquidar, plazo que también choca frontalmente con el establecido en el artículo 66 bis que establece que el derecho a investigar y comprobar por parte de la Administración y ejercitar su derecho «para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo

reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones» y sin embargo se permite que una vez transcurrido el plazo administrativo se inicien acciones penales para responder por un delito que consiste en no abonar lo que corresponde a la Hacienda Pública, esto significa que se está tutelando un bien jurídico inexistente a los ojos de la Hacienda Pública, que en definitiva es el perjudicado, esta circunstancia permite al administrado poder deshacerse de toda la documentación tras el transcurso de los cuatro años, quedando a merced de un posible procedimiento penal sin armas para poder defenderse, en el supuesto de un posible error sobre el sujeto activo de la acción. Es por tanto, por lo que no debe prevalecer discrepancia entre los diferentes periodos de prescripción en el ámbito administrativo como en el penal y se debería de lege ferenda unificar criterios en cuanto a prescripción se refiere para evitar que se produzca la protección jurídico-penal de un bien jurídico inexistente.

## BIBLIOGRAFÍA

- AGUILERA BARCHET, Bruno. *Iniciación histórica al derecho musulmán. Seguida de un ensayo sobre la historia jurídica de Al-Andalus*. [En la cubierta trasera Instituto de Estudios Jurídicos Internacionales]. Madrid: DYKINSON, 2007. ISBN 978-84-9849-129-6.
- AGUSTÍN, SANTO, OBISPO DE HIPONA (354-430). *La Ciudad de Dios*, del Glorioso Doctor de la Iglesia S. Agustín, Obispo Hiponense; en veynte y dos libros...; traducidos de latin en romance por Antonio de Roys y Roças, natural de la villa de Vergara. Madrid: por Juan de la Cuesta: véndese en casa de Francisco de Robles, Librero del Rey N.S.
- ALBI IBÁÑEZ, Emilio y GARCÍA ARIZNAVARRETA, José Luis. *Sistema fiscal español. Imposición directa*, vol. I. 7ª ed. ampliada y puesta al día. Barcelona: ARIEL, 1992. (Col. Ariel Economía. Sección: Hacienda Pública). ISBN 84-344-2007-4.
- ALCÁZER GUIRAO, Rafael. *Reforma penal: Ley orgánica 5/2010*. Madrid: FRANCISC LEFEBVRE, 2010. (Serie: Memento experto Francis Lefebvre).
- ALEJANDRE GARCÍA, Juan Antonio. *Estudio histórico del delito de falsedad documental en Anuario de historia del derecho español*. Madrid: INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDIOS JURÍDICOS, JUNTA PARA LA AMPLIACIÓN DE ESTUDIOS E INVESTIGACIONES CIENTÍFICAS. CENTRO DE ESTUDIOS HISTÓRICOS. Núm. 42, 1972. ISSN 0304-4319.
- *Falsedad documental y falsedad testimonial: Estudio histórico-jurídico de dos tipos delictivos*. Madrid: DYKINSON, 2012. ISBN 978-84-15454-56-4.
- ALÍMENA, Bernardino. *Notas filosóficas de un criminalista*. [Reimpresión facsímil. Madrid: HIJOS DE REUS, 1913; prólogo de José M. Campos y Pulido]. Pamplona (Navarra): ANALECTA, 2005. (Col. De Derecho. Serie: Derecho Penal. Estudios). ISBN 84-96012-88-3.
- ALONSO MARTÍN, María Luz. *Nuevos datos sobre el Fuero o Libro Castellano: notas para su estudio en Anuario de historia del derecho español*. ISSN 0304-4319, núm. 53, 1983.
- ALONSO Y ROYANO, Félix. *El derecho en el Egipto faraónico*, en *Espacio, Tiempo y Forma*, tomo 11, 1998. (Serie II. Historia Antigua).
- AL-TUWAIJRI, Muhammad Ibn Ibrahim. *Jurisprudencia Islámica. Los ritos de adoración*. Vol. I. [Trad. Isa 'Amer Quevedo]. Riyadh: INTERNATIONAL ISLAMIC PUBLISHING HOUSE, 2004. ISBN 9960-850-98-6.
- *Jurisprudencia Islámica. Relaciones jurídicas*. Vol. II. [Trad. 'Abdul Qader Mouheddine]. Riyadh: INTERNATIONAL ISLAMIC PUBLISHING HOUSE, 2006. ISBN 9960-9677-1-9.
- ALVAR EZQUERRA, Jaime (Coord.). *Diccionario de historia de España*. [Con la colaboración de Ana Isabel Álvarez López, et al.]. Tres Cantos (Madrid): ISTMO, 2001. (Col. Fundamentos, núm. 200). ISBN 84-7090-366-7.
- ALVARADO PLANAS, Javier y OLIVA MANSO, Gonzalo. *Los fueros de Castilla: estudios y edición crítica del Libro de los fueros de Castilla, Fuero de los fijosdalgos y las fazañas del Fuero de Castilla, Fuero Viejo de Castilla y demás colecciones de fueros y fazañas*

- castellanas*. Madrid: BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO. CENTRO DE ESTUDIOS POLÍTICOS Y CONSTITUCIONALES, 2004. ISBN: 84-340-1512-9.
- ALVARADO PLANAS, Javier. *El problema del germanismo en el derecho español: siglos V-XI*. Madrid: MARCIAL PONS, 1997. (Col. Monografías jurídicas). ISBN 84-7248-477-7.
- ÁLVAREZ GARCÍA, Javier. *Contribución al estudio sobre aplicación del Código Penal de 1822 en Cuadernos de Política Criminal*, núm. 5, Madrid, 1978.
- ÁLVAREZ MATEO, Amador. *Memorias de Adán*. Madrid: BUBOK PUBLISHING, 2011. ISBN 978-84-686-0299-8.
- ÁLVAREZ-PEDROSA NÚÑEZ, Juan Antonio. *El recluso y el arresto domiciliario en las prescripciones legales hititas en Castigo y reclusión en el mundo antiguo*. [Sofía Torallas Tovar, Inmaculada Pérez Martín (eds.)]. Madrid: CSIC, 2003. (Serie: Manuales y Anejos de «Emérita»; núm. xlv). ISBN 84-00-08168-4.
- ALLÍ ARANGUREN, Juan Cruz. *Fiscalidad y crecimiento económico. 150 aniversario de la reforma de Mon-Santillan y su repercusión en Navarra en Revista jurídica de Navarra*. ISSN 0213-5795, núm. 20, 1995.
- ANDRÉS, Juan. *Origen, progresos y estado actual de toda la Literatura*. [Obra escrita en italiano por el abate D. Juan Andrés individuo de las Reales Academias Florentina, y de las Ciencias y buenas Letras de Mantua y traducida al castellano por D. Carlos Andrés individuo de las Reales Academias Florentina, y del Derecho Español y Público Matritense]. Tomo X. Madrid: IMPRENTA DON ANTONIO DE SANCHÁ, se hallará en su librería en la calle del Lobo, 1806.
- ANTEQUERA, José M<sup>a</sup> de. *Historia de la legislación romana: desde los tiempos más remotos hasta nuestros días*. Madrid: IMP. FUND. Y LIBR. DE E. AGUADO, 1855.
- ANTÓN ONECA, José. *Derecho penal*. 2<sup>a</sup> ed. [Anotada y corregida por José Julián Hernández Guijarro y Luis Beneytez Merino]. Madrid: AKAL, 1986. ISBN 84-7600-128-2.
- *El Código penal de 1848 y D. Joaquín Francisco Pacheco en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*. ISSN 0210-3001, tomo 18. Fasc/Mes 3, 1965.
- *Historia del Código penal de 1822. Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*. Tomo XVIII (1965); Fasc. II. Mayo-Agosto MCMLXV. Madrid: INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDIOS JURÍDICOS. ISSN 0210-3001.
- *El Código penal de 1870 en Anuario de derecho penal y ciencias penales*. ISSN 0210-3001, tomo 23. Fasc/Mes 2, 1970.
- APARICIO PÉREZ, J. *El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia*. Navarra: ARANZADI, 1997.
- LUZÓN CUESTA, José M<sup>a</sup>. *Compendio de Derecho Penal. Parte especial*. [Adaptado al programa de la oposición a ingreso en las Carreras Judicial y Fiscal]. Decimotercera ed. Octava conforme al Código Penal de 1995. Madrid: DYKINSON, 2005. ISBN 84-9772-665-0.
- ARENAL, Concepción. *Cartas a los delincuentes*. Coruña: Imp. del Hospicio, á cargo de D. Mariano M. y Sancho, 1865.
- ARENDT, Hannah. *El concepto de amor en san Agustín*. Vol. 188. [Tít. orig. *Love and Saint Augustine / Liebesbegriff bei Augustin*. Dir. Serie y Trad. Agustín Serrano de Haro]. Madrid: ENCUENTRO, 2001. (Col. Ensayos – Filosofía). ISBN 84-7490-632-6.

- ARGENTE ÁLVAREZ, Javier, *et al.* *El delito fiscal*. [Act. a mayo de 2009]. Valencia: CISS, 2009. ISBN 978-84-8235-641-9.
- ARMENTEROS LEÓN, Miguel. [Antonio del Moral García (Dir.)]. *Los delitos de falsedad documental: Comentarios y Jurisprudencia: Adaptado a la reforma operada en el Código penal por LO 5/2010*. Vol. 27. Granada: COMARES, 2011. (Col. Estudios de Derecho Procesal Penal). ISBN 978-84-9836-825-3.
- ARNOSO MARTÍNEZ, Ainara. *Cárcel y trayectorias psicosociales: actores y representaciones sociales*. Donostia = San Sebastián: ALBERDANIA, 2005. (Serie: Giza eskubideak; 4 = Derechos humanos; 4). ISBN 84-96310-55-8.
- ARRAZOLA, Lorenzo, SÁINZ ANDINO, Pedro, PUCHE Y BAUTISTA, Miguel..., [et al.]. *Enciclopedia española de derecho y administración ó Nuevo teatro universal de la legislación de España é Indias*. Tomo IX. Madrid: IMPRENTA DE LA REVISTA DE LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA, a cargo de J. Morales, 1856.
- ARROYO DE LAS HERAS, A. *Los Delitos de Estafa y Falsedad Documental*. Barcelona: BOSCH, 2005.
- ARROYO PARDO, Eduardo; FERNÁNDEZ DOMÍNGUEZ, Eva y OLIVER FOIX, Arturo. *La problemática del origen de los Iberos según la secuencia genética de los restos humanos*, en *Lucentum: Anales de la Universidad de Alicante. Prehistoria, arqueología e historia antigua*. ISSN 0213-2338, núm. 25, 2006.
- ARROYO ZAPATERO, Luis. (Edit.) y TIEDEMANN, Klaus. (Edit.) *Estudios de Derecho Penal Económico*. Vol. 18. EDICIONES DE LA UNIVERSIDAD DE CASTILLA-LA MANCHA. Cuenca 1994. (Col. Estudios).
- ASIMOV, Isaac. *Los griegos: una gran aventura*. [Tít. orig. *The Greeks: A Great Adventure*. Trad. Néstor Míguez]. 4ª reimp. Madrid: ALIANZA, 2004. (Col. El libro de bolsillo. Historia. Serie: Historia Universal Asimov). ISBN 84-206-3744-0.
- ASTETE, Gaspar, SJ. *Catecismo de la doctrina cristiana del P. Astete*. [Adiciones de Gabriel Menéndez de Lurca. Volumen compartido con el catecismo del P. Ripalda]. Madrid: MAEVA, 1997. ISBN 84-86478-58-8.
- ATIENZA, Diego de. *Reportorio de la nueva Recopilacion de las leyes del Reyno hecho por el Licenciado Diego de Atiença*. Impreso en Alcalá de Henares: en casa de Iuan Iníguez de Lequerica, 1581 para una búsqueda más rápida y previa a la *Novísima*.
- AVILÉS GÓMEZ, Manuel. (Coord.), *et al.* *Delitos y delincuentes. Cómo son, cómo actúan*. Alicante: CLUB UNIVERSITARIO, 2010. ISBN 978-84-9948-004-6.
- BACIGALUPO ZAPATER, Enrique. *El Delito Fiscal en Estudios sobre el nuevo CP de 1995*. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 1997. BAILÓN VALDOVINOS, Rosalío. *Teoría general del proceso y derecho procesal civil: Preguntas y respuestas*. 2ª ed. México: LIMUSA, NORIEGA, 2004. ISBN 968-18-6504-9.
- BAJO FERNÁNDEZ, Miguel y BACIGALUPO SAGGESE, Silvina. *Delitos contra la Hacienda Pública*. Madrid: CENTRO DE ESTUDIOS RAMÓN ARECES, 2000. (Col. Ceura). ISBN 84-8004-421-7.
- BAJO FERNÁNDEZ, Miguel. *Derecho Penal Económico aplicado a la actividad empresarial*. Madrid: CIVITAS, 1978.



- *Política Criminal y Reforma Penal: Delitos Patrimoniales Económicos*, en *Política criminal y Reforma Penal: homenaje a la memoria del prof. Dr. D. Juan del Rosal*, Madrid: EDESA, 1993. ISBN 84-7130-785-5.
- *Manual de Derecho Penal. Delitos patrimoniales y económicos. Parte Especial*. Madrid: CEURA. 1987.
- BAJO-TRALLERO. *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. [En línea: <http://www.bajo-trallero.es/publicacion/020.pdf>]; consulta: 2 octubre 2015].
- BARCELLONA, Pietro; HART, Dieter y MÜCKENBERGER, Ulrich. *La formación del jurista: Capitalismo monopolístico y cultura jurídica*. [Trad. Carlos Lasarte. Para la traducción de esta obra ha sido utilizada la edición italiana de De Donato Editore, Bari, Italia]. 3ª ed. Madrid: CIVITAS, 1988. (Col. Cuadernos Civitas). ISBN 84-7398-561-3.
- BARROSO ARRIETA, José M<sup>a</sup>. *Código penal vigente: texto, orígenes y doctrina legal; tablas de penalidad con su completa descomposición en grados y subgrados y suplemento de disposiciones penales complementarias..., precediendo la ley constitucional*. Barcelona: [s.n.], 1907.
- BASADRE, Jorge. *Historia del derecho peruano. Nociones generales, época prehispánica, fuentes de la época colonial*. Vol. I. Lima (Perú): ANTENA, 1937. (Col. Biblioteca Peruana de Ciencias Jurídicas y Sociales).
- BECCARIA, Cesare, Marchese di. *Tratado de los delitos y de las penas*. [Trad. del italiano por D. Juan Antonio de las Casas. Madrid: por Don Joachin Ibarra. Impresor de Cámara de S.M. 1774.
- BEN-AMI, Shlomo. *El cirujano de hierro: la dictadura de Primo de Rivera (1923-1930)*. Barcelona: RBA, 2012. (Col. Temas de actualidad. Serie: Historia de España). ISBN 978-84-9006-161-9.
- BENDALA GALÁN, Manuel. *Tartessos, íberos y celtas. Pueblos, culturas y colonizadores de la Hispania antigua*. 3ª ed. Madrid: TEMAS DE HOY (PLANETA), 2004. (Col. Tanto por Saber). ISBN 84-7880-849-3.
- BENEDICTO XVI, Papa. RATZINGER, Joseph. *La infancia de Jesús*. [Tít. orig. *Jesus von Nazareth*. Prolog. Die Kindheitsgeschichten. Trad. J. Fernando del Río, OSA] 2ª ed. Barcelona: PLANETA, 2012. (Col. Planeta testimonio). ISBN 978-84-08-03943-3.
- *Homilía del viaje a México y a la República de Cuba (23-29 marzo 2012)*.
- BENWARE, Paul N. *Panorama del Antiguo Testamento*. [Tít. orig. *Survey of the Old Testament*]. Michigan (EE.UU.): PORTAVOZ, 1994. (Col. Comentario Bíblico Portavoz). ISBN 978-0-8254-1060-4.
- BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, et al. *Lecciones de Derecho Penal. Parte General*. I. 2ª ed. Bilbao: LA LEY, 1999.
- BERGUA OLAVARRIETA, Juan Bautista. *Mahoma. El Corán*. [Nueva trad., estudio preliminar, notas e índice analítico, elaborados por el propio autor], 13ª ed. Madrid: IBÉRICAS, 2007. ISBN 978-84-7083-060-0.
- BERMUDO ÁVILA, José Manuel. *Helvétius y D'Holbach*. [Helvétius, Claude-Adrien; Holbach, Paul Henri Dietrich, baron d' (1723-1789)]. Barcelona: HORSORI, 1987. (Col. Cuadernos para el análisis; núm. 5). ISBN 84-85840-04-6.

- BERNATE OCHOA, Francisco. *Delitos contra la fe pública*. Bogotá: UNIVERSIDAD DEL ROSARIO. (Serie: Lecciones). ISBN: 958-738-090-3.
- BETANCOURT, Fernando. *Derecho romano clásico*. 3ª ed. rev. y aum. Sevilla: SECRETARIADO DE PUBLICACIONES. UNIVERSIDAD DE SEVILLA, 2007. (Serie: Manuales Universitarios; núm. 33). ISBN 978-84-472-1099-2.
- BLANCO LOZANO, C. *Tratado de derecho Español. El sistema de la parte especial. Delitos contra Bienes Jurídicos Colectivos*. Vol. 2. Barcelona: J. M. BOSCH. 2005.
- BLANCO WHITE, J. *El Español*. Londres: IMP. DE C. WOOD, 1813. Parte I.
- BOIX REIG, Javier. *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social en Derecho Penal. Parte Especial*. 3ª ed., revisada y actualizada. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 1999.
- BOLDOVA PASAMAR, Miguel Ángel. *Estudio del bien jurídico protegido en las falsedades documentales*. Albolote (Granada): COMARES, 2000. (Col. Biblioteca Comares de ciencia jurídica. Estudios de derecho penal. Serie minor, núm. 4). ISBN 84-8444-094-X.
- BONÉ PINA, Juan Fco. y SOTERAS ESCARTÍN, Rafael. *De las falsedades: Comentario de los artículos 386 a 403 del Código Penal de 1995*. Barcelona: BOSCH, 2000. (Col. Derecho Penal – Código 1995). ISBN 84-7676-622-X.
- BORRMANS, Maurice. *Enciclopedia del islam*. [Emilio Galindo Aguilar, (Dir.); prólogo de Pedro Martínez Montávez]. Madrid: DAREK-NYUMBA, 2004. ISBN 84-88059-22-1.
- BOTTON BEJA, Flora. *China: su historia y cultura hasta 1800*. 2ª ed. México, D.F.: COLEGIO DE MÉXICO. CENTRO DE ESTUDIOS DE ASIA Y ÁFRICA, 2000. ISBN 968-12-0971-0.
- BRAVO LIRA, Bernardino. *La fortuna del código penal español de 1848, historia en cuatro actos y tres continentes: de Mello Freire y Zeiller a Vasconcelos y Seijas Lozano en Anuario de historia del derecho español*. ISSN 0304-4319, núm. 74, 2004.
- BUSTELO, Francisco. *Historia económica: Introducción a la historia económica mundial, historia económica de España en los siglos XIX y XX*. Madrid: EDITORIAL COMPLUTENSE, 1994. (Col. Manuales. Secc. Economía). ISBN 84-7491-515-5.
- BUSTOS RAMÍREZ, J. *Control social y sistema penal. Política Criminal e Injusto*. Barcelona: PROMOCIONES PUBLICACIONES UNIVERSITARIAS, 1987. (Col. El Sistema Penal). ISBN 84-7665-169-4.
- CALABRESE, Antonio, cp. *Comentario exegético al Código de derecho canónico*, vol. IV/1 Sanciones en la Iglesia. [Precede al título: INSTITUTO MARTÍN DE AZPILCUETA. FACULTAD DE DERECHO CANÓNICO UNIVERSIDAD DE NAVARRA. Obra coordinada y dirigida por A. Marzoa, J. Miras y R. Rodríguez-Ocaña]. Pamplona: UNIVERSIDAD DE NAVARRA, 1996. Derecho patrimonial, derecho penal, derecho procesal. ISBN 84-313-1410-9.
- CALATAYUD PÉREZ, Carlos, et al. *Diccionario básico jurídico*. 3ª ed. Granada: COMARES, 1991. ISBN 84-86509-01-7.
- CALDERÓN CEREZO, Ángel y CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio. *Manual de Derecho Penal. Parte Especial*. Tomo II. Barcelona. DEUSTO PLANETA DEAGOSTINI, 2005. (Col. Deusto Jurídico).
- CALVO VÉRGEZ, Juan. *La simulación en el derecho tributario: análisis de la reciente doctrina del Tribunal Supremo en La Quincena Fiscal*. ISSN 1132-8576, Nº 14, 2011.

- CALLE RODRÍGUEZ, M<sup>a</sup> Victoria. *Falsedades documentales no punibles*. Madrid: EDESA, 1998. ISBN 84-7130-901-7.
- CAMPOAMOR Y CAMPOOSORIO, Ramón de. *Cuertos y locos*. Madrid: LIBRERÍA DE LA VIUDA E HIJOS DE CUESTA, 1873.
- *Doloras y Humoradas*, ed. Ilustrada. Barcelona: MAUCCI, 1905, [Serie: Obras completas; núm. 2].
- CANELLAS LÓPEZ, Ángel. *Lo falso en el campo de la diplomática. Documentos falsos y adulterados de Sancho Ramírez, rey de Aragón y Navarra (1062-1094) en Falsos y falsificaciones de documentos diplomáticos en la Edad Media*. [Precede al título: COMISIÓN INTERNACIONAL DE DIPLOMÁTICA]. Zaragoza: REAL SOCIEDAD ECONÓMICA ARAGONESA DE AMIGOS DEL PAÍS. (UNIVERSIDAD DE ZARAGOZA). COMISIÓN INTERNACIONAL DE DIPLOMÁTICA, 1991. D.L. Z 1926-1991.
- CAPMANY SANS, Dani; GONZÁLEZ YUSTE, J. Luis y MARÍN LECINA, David. *Más allá del Edén: Para una educación y una sociedad atea*. [Ilus. José M<sup>a</sup> Espallargas Polo]. Madrid: VISIÓN LIBROS, 2008. (Col. Sin Fronteras. Cuadernos de Comunicación, Educación y Sociedad; núm. 4). ISBN 978-84-9886-306-2.
- CARBAJO VASCO, Domingo. “Medidas de lucha contra el fraude fiscal” en *XIV Encuentros Tributarios 2014*. (Madrid, 3 julio 2014).
- CARNELUTTI, Francesco. *La prueba civil*. [Apéndice de Giacomo P. Augenti. Trad. Niceto Alcalá-Zamora y Castillo], 2<sup>a</sup> ed. Buenos Aires: DEPALMA, 1982. ISBN 950-14-0020-4.
- *Teoría del falso: El daño y el delito*. Buenos Aires (Argentina): LIBRERÍA EL FORO, 2004. ISBN 978-98-710-4412-2.
- CARO BAROJA, Julio. *Los pueblos de España*. Vol. I. Madrid: ISTMO, 2000. (Col. Fundamentos, núm. 54). ISBN 84-7090-116-8.
- CARRIÓN GARZARÁN, Ángel. *La población española y su territorio en Estudios sociológicos sobre la situación social de España 1975*. [Ignacio Bultó Martínez, et al.]; Madrid: EURAMÉRICA, 1976, [nota pie núm. 23]. (Col. Fundación Foessa). ISBN 84-240-0303-9.
- CASABO RUIZ, José R. *Los orígenes de la codificación penal en España: el plan de Código criminal de 1787 en Anuario de derecho penal y ciencias penales*. ISSN 0210-3001, tomo 22, Fasc/Mes 2, 1969.
- CASAS BARQUERO, E. *El Delito de Falsedad en Documento Privado*. Barcelona: BOSCH, 1984.
- CASTÁN TOBEÑAS, José. *Derecho civil español, común y foral*. Tomo I. Vol. 2. *Teoría de la relación jurídica. La persona y los derechos de la personalidad. Las cosas. Los hechos jurídicos*. Madrid: REUS, 2007. ISBN 978-84-290-1471-6.
- CASTELAR, Emilio. *La Civilización en los cinco primeros siglos del cristianismo: Lecciones pronunciadas en el Ateneo de Madrid*. Tomo I. Madrid: MANUEL GÓMEZ MARÍN, 1858.
- CASTRO MORENO, Abraham. *El concepto penal de sociedad en los delitos societarios*. Localización: *Jueces para la democracia*. ISSN 1133-0627, núm. 31, 1998, págs. 46-58.
- CIERVA, RICARDO DE LA. *Historia total de España: Del hombre de Altamira al rey Juan Carlos. Lecciones amenas de historia profunda*. 9<sup>a</sup> ed. rev. y act. Madrid: FÉNIX, 2000. (Serie: Máxima). ISBN 84-8878-27-8.

- COBO DEL ROSAL, Manuel. *Sustitución del I.G.T.E. por el I.V.A.: Principio de legalidad y retroactividad de la ley penal más favorable en Cuadernos de Política Criminal*. ISSN 0210-4059, Nº 53, 1994.
- COLLINS, Roger. *La España Visigoda, 409-711*. [Tít. orig. *Visigothic Spain, 409-711*, traduc. castellana de Mercedes García Garmilla]. Barcelona: CRÍTICA, 2005. (Serie: Mayor. Col. Historia de España; núm. 3 [i.e. 4]). ISBN 84-8432-636-5.
- COMÍN COMÍN, Francisco. *La Hacienda pública en el franquismo autárquico, 1940-1959. Autarquía y mercado negro: el fracaso económico del primer franquismo, 1939-1959*. [Coord. Carlos Barciela López]. Barcelona: CRÍTICA, 2003. ISBN 84-8432-471-0.
- CONDE-PUMPIDO FERREIRO, Cándido. *Código penal comentado: con concordancias y jurisprudencia*. (Dir. y autor), C. Conde-Pumpido Ferreiro; autores, L. Beneytez Merino..., [et al.]; Coordinadora, P. Díaz Martínez; 2ª ed. Barcelona: BOSCH, 2004, t. 2. Arts. 319 al final. ISBN 84-9790-034-0.
- CONDE-PUMPIDO TOURÓN, Cándido. *Las falsedades documentales: Perspectiva jurisprudencial. Manuales de formación continuada*. ISSN 1575-8735, núm. 4, 1999. (Ejemplar dedicado a: *Problemas específicos de la aplicación del Código penal*). ISBN 84-89324-99-9.
- CONFUCIO (KUNG-FU-TSÉ). *El Chu-King (Shujing o Shu-ching). El libro canónico de la Historia*. [Trad., pról. y notas de Juan Bautista Bergua Olavarrieta]. Madrid: IBÉRICAS, 2010. (Col. La crítica literaria). ISBN 978-84-7083-135-5.
- CÓRDOBA RODA, Juan y GARCÍA ARÁN, Mercedes (Dirs.), et al. *Comentarios al Código Penal. Parte Especial*. Tomo II. Madrid: MARCIAL PONS, 2004. ISBN 84-9768-170-3.
- CUELLO CALÓN, E. *Derecho Penal*. Tomo II (Parte Especial), vol. 1º, ed. 14ª [revisada y puesta al día por C. Camargo Hernández]. Barcelona: BOSCH, 1980.
- CUENCA LÓPEZ, Luis Javier. *Aparejadores, arquitectos técnicos e ingenieros de la edificación: una aproximación histórica a sus responsabilidades*. Madrid: DYKINSON, 2013. ISBN 978-84-9031-567-5.
- CHAABAN, ABDUL NABI. *La verdad sobre el Islam: Desmitificando falsos paradigmas*. Bloomington (EE.UU.): PALIBRIO, 2011. ISBN 978-1-4633-0784-4.
- CHALMETA GENDRÓN, Pedro. *Monedas y fiscalidad en la España musulmana en Moneda y monedas en la Europa medieval (siglos xii-xv): xxvi Semana de Estudios Medievales*. Estella, 19 a 23 de julio de 1999. ISBN 84-235-2001-3. Idioma: español. Recoge los contenidos presentados a: Semana de Estudios Medievales (26 1999 Estella).
- CHERRY, John F. *Orfebres*. [Tít. orig. *Goldsmiths*. Trad. Julio Rodríguez Puértolas]. Madrid: AKAL, 1999. [Serie: Artesanos medievales]. ISBN 84-460-0871-8.
- CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio. *Derecho Penal Económico*. Madrid: CGPJ, 2001. (Col. Manuales de Formación Continuada, núm. 14). ISBN 84-89230-81-1.
- CHURRUCA, Juan de. *Introducción histórica al derecho romano*. [Colab. Rosa Mentxaka], 9ª ed. rev. Bilbao: UNIVERSIDAD DE DEUSTO, 2007. (Serie: Derecho, núm. 7), e-ISBN 978-9830-668-2.
- DE PUENTE Y FRANCO, A. y DÍAZ, J. F. *Historia de las Leyes. Plebiscitos y Senadoconsultos más notables desde la Fundación de Roma hasta Justiniano*. Madrid: D. VICENTE DE LALAMA, 1840.

- DELGADO GARCÍA, J. *El Delito Fiscal*. Madrid: COLEX, 1995 (Col. Biblioteca Jurídica de Bolsillo, núm. 17).
- Diario de las sesiones del Senado en la legislatura de 1838*. Madrid: Oficina de D. Tomás Jordán. Impresor de cámara de S.M. núm. 14. Tomo III.
- DÍEZ-PICAZO, Luis. *El contrato en general, la relación obligatoria*. 10ª ed. (Serie: Sistema de derecho civil; v. 2, t. 1). ISBN 978-84-309-5495-7 (v. 2.1).
- Digesto Teórico-práctico, o recopilación de los derechos Común, Real y Canónico, por los libros y títulos del Digesto: Traducción literal al castellano de todas las leyes y párrafos del Digesto, expresión de sus concordantes y discordantes con las del Código, Derecho Real de España e Indias, y capítulos Canónicos por el orden de su antigüedad y la exposición de todas ellas, hasta las nuevamente recopiladas en el año de 1773, con sus derogaciones, correcciones y ampliaciones*; su autor el Lic. D. Bartolomé Agustín Rodríguez de Fonseca...; tomo XIV. Madrid: Imprenta Real, 1790. Libro XXXIX Título IV.
- DINASTÍA T'ANG. *The T'ang code. Specific Articles*. Wallace Stephen Johnson. Vol. II. (Transl. and intr.) 1997, Princeton, (New Jersey): PRINCETON UNIVERSITY PRESS. (Series number 10). Harvard studies in East-Asian law9. ISBN 0-691-02579-7.
- Documentos y sellos falsos de cancillería de la Corona de Aragón: el proceso contra Joan Gil. (Valencia, 1303)*. Conde y Delgado de Molina, R. (Archivo de la Corona de Aragón) y Trenchs i Odena, J. (UNIVERSIDAD DE VALENCIA).
- DOMINGO OSLÉ, Rafael. *La jurisprudencia romana, cuna del Derecho en Anales de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas*. ISSN 0210-4121, núm. 81, 2, 2004.
- DONOSO BRANT, Pedro Sergio Antonio. “*Dar a Dios lo que es de Dios.*” *Mc 12, 13-17*. [En línea: <<http://www.homiletica.org/PDF6/aahomiletica022172.pdf>>; consulta: 14 julio 2013], coincidente opinión [n.f.] (2003, febrero). La Palabra del Sacerdote. ¿Qué significa: “Al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios”? En Tesoros de la Fe, núm. 14. ISSN 1998-0558. [En línea: <<http://www.fatima.org.pe/articulo-64-que-significa-al-cesar-lo-que-es-del-cesar-y-a-dios-lo-que-es-de-dios>>; consulta: 14 julio 2013].
- DORADO, P. *Contribución al estudio de la historia primitiva de España. (El Derecho penal en Iberia)*. Madrid: IMPRENTA DE LA REVISTA DE LEGISLACIÓN, 1901.
- D'ORS, Álvaro. *La Ley Flavia Municipal en Anuario de historia del derecho español*. ISSN 0304-4319, núm. 54, 1984.
- *La nueva copia Irnitana de la Lex Flavia Municipalis en Anuario de historia del derecho español*. ISSN 0304-4319, núm. 53, 1983.
- EDELVIVES. *Historia Universal: Cuarto curso*. Zaragoza: LUIS VIVES, 1966. D.L. Z. 496-1960.
- El Corán*. [Trad., introd. y notas de Andrés Guijarro]. Madrid: EDAF, 2010. (Col. Arca de sabiduría). ISBN 978-84-414-2141-7.
- El Corán*. Madrid: EDIMAT, 2007. Sura II. *La vaca*, vers. 109. ISBN 978-84-9764-862-2.
- El Corán: religión, hombre y sociedad: antología temática*. [Dir. Jacobo Muñoz, ed. y trad. Carlos A. Segovia]. Madrid: BIBLIOTECA NUEVA, 2007. (Col. Clásicos del pensamiento; núm. 49). ISBN 978-84-9742-657-2.

- El mensaje del Qur'an*. [Trad. del árabe y comentarios Muhammad Asad. Trad. al español del inglés, Abdurrasak Pérez]. Almodóvar del Río (Córdoba): JUNTA ISLÁMICA. CENTRO DE DOCUMENTACIÓN Y PUBLICACIONES ISLÁMICAS, 2001. ISBN 84-607-3523-0.
- ESCUDERO LÓPEZ, José Antonio. *Sobre la génesis de la Nueva Recopilación en Anuario de historia del derecho español*. ISSN 0304-4319, núm. 73, 2003.
- ESCUDERO MORATALLA, José Francisco, et al. *Vademécum Jurídico: compendio de definiciones, expresiones, locuciones y vocablos jurídicos*. 2ª ed. Actualizada. Barcelona: BOSCH, 2003. ISBN 84-7676-889-3.
- *Delitos Societarios, de la Receptación, y contra la Hacienda Pública*. Barcelona: BOSCH. 1998. (Col. Derecho Penal: Código 1995). ISBN 84-7676-449-9.
- EUGENIO DÍAZ, Francisco. *Breve historia de Roma*. Reimp. 2ª ed. Madrid: DYKINSON, 1991. ISBN 84-86133-67-X.
- FAIRBANK, John King. *China. Una nueva historia*. [Tít. orig. *China. A New History*. Trad. Gila Sharony]. Barcelona: ANDRÉS BELLO, 1996. ISBN 84-89691-05-3.
- FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, Antonio. *Diccionario de dudas A-H*. Oviedo: NOBEL, 2007. (Col. Biblioteca práctica del idioma español). ISBN 84-8317-511-8.
- FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, J. M. (Coord.) *Diccionario Jurídico*. 3ª ed. Cizur Menor (Navarra): ARANZADI, 2004.
- FERNÁNDEZ PANTOJA, Pilar. *Delito de falsedad en documento público, oficial y mercantil*. [Prologa Lorenzo Morillas Cueva]. Madrid: MARCIAL PONS, 1996. (Serie: Monografías jurídicas). ISBN 84-7248-380-0.
- FERNÁNDEZ SARASOLA, Ignacio. *La primera constitución española: el Estatuto de Bayona en Revista de derecho: División de Ciencias Jurídicas de la Universidad del Norte*. ISSN 0121-8697, núm. 26, 2006.
- FERRER SAMA, Antonio. *Comentarios al Código Penal*. Tomo III. Murcia: SUCESORES DE NOGUÉS, 1948.
- FERRERA CUESTA, Carlos. *Diccionario de historia de España*. Madrid: ALIANZA EDITORIAL, 2005. (Col. El libro de bolsillo. Biblioteca de consulta; 8127) ISBN 4-206-5898-7.
- FONTÁN PÉREZ, Antonio. *La revolución de Constantino*. [s.l.: s.n.] AUTOR-EDITOR, 1990. ICAM – TITN: 92074. Código Barras: 1090278.
- FRANCIS LEFEBVRE. *Memento práctico penal*. VV. AA. Madrid, 2014-2015. ISBN: 78-84-15911-87-6.
- FRANCISCO PACHECO, Joaquín. *El Código Penal concordado y comentado. Código Penal de 1848*. [Estudio preliminar y anotaciones de Abel Téllez Aguilera]. Madrid: EDISOFER, 2000. ISBN 84-8949-329-4.
- Fueros castellanos de Soria y Alcalá de Henares*. [Precede al título: JUNTA PARA AMPLIACIÓN DE ESTUDIOS E INVESTIGACIONES CIENTÍFICAS. CENTRO DE ESTUDIOS HISTÓRICOS. [Edición y estudio de Galo Sánchez]. Madrid: IMP. SUC. DE HERNANDO, 1919.
- FUSTEL DE COULANGES. *La cité antique: étude sur le culte, le droit, les institutions de la Grèce et de Rome*. Paris: DURAND, 1864.

- *La ciudad antigua*. 7ª ed. [Tít. orig. *La Cité antique*. Dir. Melquíades Prieto. Pról. Carlos García Gual. Trad. Alberto Fano]. Madrid: EDAF, 2001. (Col. Biblioteca EDAF, núm. 75). ISBN 84-7166-420-8.
- *La ciudad antigua: estudio sobre el culto, el derecho y las instituciones de la Grecia y de Roma*. [Tít. orig. *La cité antique: étude sur le culte, le droit, les institutions de la Grèce et de Rome*. Traducida de la quinta edición por D. Pablo de Santiago y Perminon]. Madrid: M. TELLO, 1876.
- G. DE VALDEAVELLANO, Luis. *Curso de Historia de las Instituciones españolas. De los orígenes al final de la Edad Media*. 4ª ed., corr. y aum. Madrid: REVISTA DE OCCIDENTE, 1973. (Col. Biblioteca de la Revista de Occidente. Sección de Ciencias Históricas). ISBN 84-292-8706-X.
- GACTO FERNÁNDEZ, Enrique; ALEJANDRE GARCÍA, José Antonio y GARCÍA MARÍN, José Mª. *El derecho histórico de los pueblos de España (Temas y textos para un curso de historia del derecho)*. 8ª ed. Madrid: AGISA, 1994. ISBN 84-604-9807-7.
- *Manual básico de historia del derecho (Temas y antología de textos)*. Madrid: LAXES, 2005. ISBN 84-922890-0-7.
- GALENDE DÍAZ, Juan Carlos. *Un sistema de validación documental de la quirografía a las cartas partidas. Espacio, tiempo y forma*. Serie III. Historia medieval. ISSN 0214-9745, núm. 9, 1996.
- GÁMEZ MONTALVO, Mª Fernanda, et al. *Textos para una historia del derecho español*. Granada: COMARES, 1994. ISBN 84-8151-051-3.
- GARCÍA CANTIZANO, Mª Carmen. *Falsedades Documentales. (En el Código Penal de 1995)*. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 1997. (Col. Los Delitos. Vol. 4). ISBN 84-8002-473-9.
- *Falsedades Documentales*. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 1994. (Col. Tirant Monografías, vol. 25). ISBN 84-8002-141-1.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Javier. *Los delitos societarios. Un enfoque mercantil*. Madrid: CIVITAS, 1996. (Serie: Estudios de derecho mercantil; núm. 28). ISBN 84-470-0717-0.
- GARCÍA GARRIDO, Manuel Jesús. *Diccionario de jurisprudencia romana*. 3ª ed. reimp. Madrid: DYKINSON, 1990. ISBN 84-86133-16-5.
- GARCÍA VALDÉS, C. *Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal. Cuadernos de Documentación. Apéndice*. Madrid: INSTITUTO NACIONAL DE PROSPECTIVA, 1980.
- GARCÍA Y GARCÍA, Antonio. *El derecho común en Castilla durante el siglo XIII*. Glossae: European Journal of Legal History. ISSN 0214-669X, núm. 5-6, 1993-1994. págs. 45-74.
- GARCÍA-GALLO DE DIEGO, Alfonso. *Manual de Historia del Derecho Español. El origen y la evolución del derecho*. Vol. I. 9ª ed., revisada. Madrid: [s.n.]. (Artes Gráficas y Ediciones), 1982. ISBN 84-400-6062-9.
- GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, Antonio. *Derecho penal: Introducción*. Madrid: SERVICIO PUBLICACIONES, FACULTAD DE DERECHO. UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID, 2000. (Serie: Textos).
- *Problemas actuales de la criminología*. Madrid: EDITORIAL DE LA UNIVERSIDAD COMPLUTENSE, 1984. (Serie: Colección de criminología y derecho penal; 41).

- *Tratado de criminología*. 5ª ed. act., corr. y aum. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 2014. (Serie: Teoría). ISBN 978-84-9053-778-7.
- GARCÍA-TIZÓN LÓPEZ, Arturo. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*. Madrid: ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO. DIRECCIÓN DEL SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO, 2004.
- GARZÓN PAREJA, Manuel. *Historia de la Hacienda de España*, vol. I. [Prólogo de Antonio Domínguez Ortiz]. Madrid: IEF, 1984. ISBN 84-7196-501-1.
- GERNET, Jacques. *El mundo chino*. [Tit. orig. *Le monde chinois*. Trad. Dolors Folch]. Nueva ed. Barcelona: CRÍTICA, 2005. ISBN 84-8432-621-7.
- GILMAN GUILLÉN, Antonio. *Cambio cultural y contacto en la Prehistoria de la Europa mediterránea. Trabajos de prehistoria*. ISSN 0082-5638, vol. 50, Núm. 1, 1993.
- *Veinte años de prehistoria funcionalista en el sureste de España*. Boletín del Seminario de Estudios de Arte y Arqueología: BSAA, ISSN 0210-9573, tomo 65, 1999.
- GIMBERNAT ORDEIG, Enrique. *Autor y cómplice en Derecho penal*. Madrid: UNIVERSIDAD FACULTAD DE DERECHO. Sección de Publicaciones e Intercambio, 1966.
- GÓMEZ GUILLAMÓN, Rogelio. *Código Penal. Jurisprudencia. Comentarios. Legislación complementaria. Índice Analítico*. 10ª ed. julio. Madrid: COLEX, 2005.
- GÓMEZ PAVÓN, Pilar. *La prescripción del delito en el Código Penal en Estudios de Derecho Penal y Criminología*. Tomo I. Madrid: UNED, 1989. ISBN 84-362-2478-7.
- GÓMEZ RIVERO, Mª del Carmen. *El Fraude de Subvenciones*. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 1996. (Col. Tirant Monografías. Vol. 53). ISBN 84-8002-356-2.
- GÓMEZ ROBLEDO, Antonio. *Aristóteles. Política*. 2ª ed. México: UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO, 2000. (Col. Bibliotheca Scriptorum Graecorum et Romanorum Mexicana). ISBN 968-36-8301-0.
- GÓMEZ TOMILLO, Manuel. *Comentarios al Código penal*. 1ª ed. Valladolid: LEX NOVA, 2010. ISBN 978-84-9898-140-7.
- GÓMEZ-LIMÓN AMADOR, Mª Teresa. *Las tradiciones que no aman a las mujeres*. [Colabora Isabel González y prologa Esperanza Aguirre Gil de Biedma]. Madrid: FOCA-AKAL, 2011. ISBN 978-84-96797-55-0.
- GONZÁLEZ DE CARDEDAL, Olegario. *Ratzinger y Juan Pablo II. La Iglesia entre dos milenios*. Salamanca: SÍGUEME, 2005. (Col. El peso de los días, núm. 47). ISBN 84-301-1573-0.
- GONZÁLEZ ENCISO, Agustín, en el capítulo 2 La herencia antigua y medieval en *Historia económica de España*. Barcelona: ARIEL (Planeta), 2013. ISBN 978-84-344-0583-7.
- GONZÁLEZ RUS, Juan José. *Bien Jurídico y Constitución (Bases para una teoría)*. Madrid: JUAN MARCH, 1983. (Serie Universitaria). ISBN 84-7075-267-7.
- *Derecho Penal Español. Parte Especial*. 2ª ed. Madrid: DYKINSON, 2005.
- GONZÁLEZ, B. *Diccionario de los Delitos y de las Penas, que contiene sus definiciones arregladas al Espíritu de las Disposiciones del Código Penal*. Madrid: IMPRENTA DE D. BALTASAR GONZÁLEZ, 1848.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR GARCÍA, Antonio. *Defraudaciones a la Hacienda Pública en el ámbito empresarial*. Localización: Cuadernos de derecho judicial. ISSN 1134-9670, núm. 5,



- 1998 [Ejemplar dedicado a: Empresa y derecho penal (I). Dir. Bernardo del Rosal Blasco]. ISBN 84-89324-36-0.
- GONZALO Y GONZÁLEZ, Leopoldo. *Sistema impositivo español: estatal, autonómico y local*. 6ª ed. ampliada y actualizada. Madrid: DYKINSON, 2004. (Col. Biblioteca Universitaria de Hacienda Pública y Derecho Fiscal). ISBN 84-9772-330-9.
- GOÑI, Facundo. *Examen del régimen y estado social de España, desde sus primeros tiempos hasta la invasión de los godos en Revista de Madrid*, 2ª Época, tomo IX. Madrid: 1845. Oficina de Tomás Jordán. Fundada por Pedro Pidal y Gervasio Gironella. Imprenta de la Sociedad Literaria y tipográfica.
- GOYENA HUERTA, Jaime. *Las falsedades documentales. Jurisprudencia comentada*. Cizur Menor (Navarra). THOMSON-ARANZADI, 2007. ISBN 978-84-8355-318-3.
- GROIZARD Y GÓMEZ DE LA SERNA, A. Ex-Ministro de Gracia y Justicia. Individuo de número de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas. Vocal de la Comisión General de Codificación y de la de Códigos de Ultramar, &c. &c. &c. *El Código Penal de 1870. Concordado y comentado*. Tomo III. Imprenta de Timoteo Arnaiz. Plaza de Prim, núm. 17. Burgos 1874.
- HEFENDEHL, Roland. ¿Debe ocuparse el derecho Penal de riesgos futuros?: Bienes jurídicos colectivos y delitos de peligro abstracto en *Revista electrónica de ciencia penal y criminología*. ISSN-e 1695-0194, núm. 4, 2002, págs. 1-13, y en *Anales de derecho*. ISSN 1989-5992, núm. 19, 2001.
- HERGÉ. *El secreto del unicornio*. [Tít. orig. *Le secret de la licorne*]. 2ª ed. Barcelona: JUVENTUD, 1964. (Serie: Las Aventuras de Tintín). D.L. - B 27754-64.
- HERNÁNDEZ GIL, Antonio. *Acto de la Comisión General de Codificación en memoria de quien fue su presidente Excmo. Sr. D. José Castán. Discurso de la toma de posesión como Presidente de la Comisión General de Codificación del Excmo. Sr. D. Antonio Hernández Gil*. Madrid: MINISTERIO DE JUSTICIA. COMISIÓN GENERAL DE CODIFICACIÓN, 1969. D.L. M. Sep. 883 - 1958.
- HERNÁNDEZ MARCOS, Maximiliano. *Las sombras de la tradición en el alba de la ilustración penalista en España. Manuel de Lardizábal y el proyecto de código criminal de 1787*. Res publica: revista de filosofía política. ISSN 1576-4184, núm. 22, 2009. [Ejemplar dedicado a: Floridablanca y su época].
- HERRERO HERRERO, César. *Introducción al Nuevo Código Penal (Parte General y Especial)*. Madrid: DYKINSON, 1996. HERRING, J. *Criminal Law, Palgrave Macmillan Law Masters*. Fourth edition. Editor Marise Cremona, 2005.
- HERVADA XIBERTA, Francisco Javier. *Introducción crítica al derecho natural*. 9ª ed. Pamplona: UNIVERSIDAD DE NAVARRA, 1998.
- HIGUERAS ESTEBAN, Jesús, (Dir. y Present.). “Palabra de Vida”. 13 TV, emisión del 13 diciembre 2013 – 11:57 horas, viernes de la 2ª semana de Adviento, Santa Lucía, virgen y mártir.
- Historia de España: Gran historia general de los pueblos hispanos*. [Dir. Luis Pericot García]. 4ª ed. Barcelona: INSTITUTO GALLACH, 1970. ISBN 84-85009-35-5.
- HUERTA FLORIANO, Miguel Ángel y PÉREZ MORÁN, Ernesto (eds.). *El cine popular del tardofranquismo. Análisis filmico*. Salamanca: LOS BARRUECOS, 2012. e-ISBN 978-84-940819-1-0.

- IGLESIAS RÍO, Miguel Ángel. *La Regularización Fiscal en el Delito de Defraudación Tributaria. (Un análisis de la «autodenuncia». Art. 305-4 CP)*. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 2003. (Col. Tirant Monografías; Vol. 264). IGLESIAS, Juan. *Derecho Romano. Historia e Instituciones*. Undécima edición. [Revisada con la colaboración de Juan Iglesias-Redondo]. Madrid: ARIEL, 1993. (Col. Ariel derecho). ISBN 84-344-1562-3.
- IÑESTA PASTOR, Emilia. *El Código penal español de 1848*. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 2011. (Serie: Reformas). ISBN 978-84-9985-038-2.
- JAÉN VALLEJO, Manuel. *Derecho Penal Aplicado. (Parte General y Parte Especial)*. Madrid: COLEX, 2003. ISBN 84-7879-839-0.
- JAKOBS, Günther. *Falsedad documental: revisión de un delito de engaño*. [Tít. orig. *Urkundenfälschung. Revision eines Täuschungsdelikts*. Trad. Jacobo López Barja de Quiroga y Luis Carlos Rey Sanfiz]. Madrid: MARCIAL PONS. ISBN 978-84-9768-802-4.
- JAMIESON, Robert; FAUSSET, A. R. y BROWN, David. *Comentario exegetico y explicativo de la Biblia: El antiguo testamento*. Tomo I. [Trad. Jaime C. Quarles, et al.] 21ª ed. El Paso (Texas): CASA BAUTISTA DE PUBLICACIONES, 2006. ISBN 0-311-03002-5.
- JAREÑO LEAL, Angeles. *Las falsedades ideológicas después del Código Penal de 1995: análisis de la jurisprudencia en Estafas y Falsedades (Análisis jurisprudencial)*. [Dir. Javier Boix Reig]. Madrid: IUSTEL. 2005. ISBN 84-96440-09-5.
- JENOFONTE. *Ciropedia*. [Rosa A. Santiago Álvarez (ed.)]. Madrid: AKAL, 1992. (Serie: Clásicos griegos, núm. 29). ISBN 84-7600-554-7.
- Jesuitas*. Barcelona: [PROVINCIA TARRACONENSE DE LA COMPAÑÍA DE JESÚS], núm. 118, Otoño 2013. ISSN 1889-3880.
- JIMÉNEZ ASENJO, Enrique. *Nueva Enciclopedia Jurídica*. Tomo IX. [Preparada por Buenaventura Pellisé Prats]. Barcelona: FRANCISCO SEIX, 1982. ISBN 978-84-85020-20-1.
- JIMÉNEZ, Juan, 2010-2013. Blog del Aula de 5º B - Ceip San Marcos - Mancha Real.
- JOHNSON, COLEMAN-NORTON & BOURNE. *Ancient Roman Statutes*. Austin: 1961, núm. 114.
- JOHNSON, Wallace. *The T'ang code. General Principles*. Vol. I. Princeton, (New Jersey): PRINCETON UNIVERSITY PRESS, 1979. ISBN 0-691-09239-7.
- JUAN PABLO II, Papa, Santo. Karol WOJTYLA. *Mi visión del hombre. Hacia una nueva ética*. [Edición preparada por Juan Manuel y Alejandro Burgos; Introd. y trad. de Pilar Ferrer; Presentación de Tadeus Styczen SDS.] 5ª ed. Madrid: PALABRA, 2005. (Col. Biblioteca Palabra. Serie: Pensamiento; núm. 2. Trilogía inédita I). ISBN 84-8239-182-8.
- KELSEN, Hans. *Teoría pura del derecho*. [Tít. orig. *Reine Rechtslehre*. Trad. segunda edición en alemán por Roberto J. Vernengo], 2ª reimpr. México: UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO, 1982. ISBN 968-58-0032-4.
- KLÍMA, Josef. *Sociedad y cultura en la antigua Mesopotamia*. [Tít. orig. *Gesellschaft und Kultur des alten Mesopotamien*. Trad. Matilde Moreno], 5ª ed. Madrid: AKAL, 2007. ISBN 978-84-7339-517-5.
- L'Osservatore Romano. Edición semanal en lengua española*. Ciudad del Vaticano. Año XLIV, núm. 12 (2.307), viernes 22 marzo 2013.
- La Esperanza. Periódico Monárquico*. núm. 291. Martes 16 setiembre 1845.

- LACRUZ BERDEJO, José Luis. *Elementos de derecho civil. II. Derecho de obligaciones*. Vol. I. *Parte general. Teoría General del Contrato*. 3ª ed. Barcelona: JOSÉ MARÍA BOSCH, 1994. ISBN 84-7698-302-6.
- LACRUZ LÓPEZ, J. M. *Comportamiento Omisivo y Derecho Penal*. Madrid: DYKINSON, 2004. LAGARDE, Michel. *Enciclopedia del islam*. [Emilio Galindo Aguilar, (Dir.); prólogo de Pedro Martínez Montávez]. Madrid: DAREK-NYUMBA, 2004. ISBN 84-88059-22-1.
- LALINDE ABADÍA, Jesús. *El Derecho en la Historia de la Humanidad*. 3ª ed. Barcelona: PROMOCIONES Y PUBLICACIONES UNIVERSITARIAS, 1991. ISBN 84-7665-762-5.
- LAMOCA PÉREZ, Carlos. *Infracciones y Sanciones Tributarias. Análisis crítico del nuevo sistema de infracciones y sanciones en la LGT*. 1ª ed. Madrid: CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS, 2005. ISBN 84-454-1273-6. LAMONT, Donal. *Pueblo adquirido. Discurso desde el banquillo de los acusados*. [Tít. orig. *Purchased people. Speech from the dock*. Estudios, Fernando Millán Romeral, O. Carm., Carmen Márquez Beunza. Donal Raymond Lamont, O. Carm. Obispo de la diócesis de Umtali (Rodesia) desde 1957 a 1981]. Madrid: EDICIONES CARMELITANAS, 2011. (Serie: Textos para un milenio, núm. 7). ISBN 978-84-88609-25-0.
- LANDECHO VELASCO, Carlos Mª y MOLINA BLÁZQUEZ, Concepción. *Derecho penal español. Parte general*. [Redactado conforme al nuevo Código penal de 23 de noviembre de 1995], 7ª ed. Madrid: TECNOS, 2004. ISBN 84-309-4189-4.
- LARA PEINADO, Federico y LARA GONZÁLEZ, Federico. *Los primeros Códigos de la humanidad*. [Estudio preliminar, trad. y notas de Federico Lara Peinado y Federico Lara González. Eloy García (Dir.)], 2ª ed. Madrid: TECNOS, 2009. (Col. Clásicos del Pensamiento. Serie: Tercer Milenio). ISBN 978-84-309-4987-8.
- LARA PEINADO, Federico. *Código de Hammurabi*. [Estudio preliminar, trad. y notas de Federico Lara Peinado]. Madrid: TECNOS, 1986. (Serie: Clásicos del Pensamiento). ISBN 84-309-1352-1.
- *Código de Hammurabi*. [Estudio preliminar, trad. y coment. del autor. Luis García San Miguel y Eloy García, (Dirs.)], 4ª ed. Madrid: TECNOS, 2008. (Col. Clásicos del Pensamiento. Tercer milenio). ISBN 978-84-309-4418-7.
- *Textos para la historia del Próximo Oriente Antiguo*. Madrid: CÁTEDRA, 2011. (Col. Historia. Serie: Menor). ISBN 978-84-376-2833-2.
- LARENZ, Karl. *Derecho justo: fundamentos de ética jurídica*. [Tít. orig. *Richtiges Recht. Grundzüge einer Rechtsethik*. Trad., y present. Luís Díez-Picazo], reimp. 1991. Madrid: CIVITAS, 1985. (Col. Monografías). ISBN 84-7398-364-5.
- LASARTE ÁLVAREZ, Carlos. *Principios de derecho civil. Parte general y derecho de la persona*. Vol. 1. Madrid: TRIVIUM, 1992- <1998>. ISBN 84-7855-859-4.
- LASSO GAITE, Juan Francisco. *Crónica de la codificación española. Codificación penal*. Tomo 5, vol. I. Madrid: MINISTERIO DE JUSTICIA. COMISIÓN GENERAL DE CODIFICACIÓN, 1970. NIPO 051-86-028-8.
- *Crónica de la codificación española. Codificación civil. Génesis e historia del Código*. Tomo 4, vol. I. Madrid: MINISTERIO DE JUSTICIA. COMISIÓN GENERAL DE CODIFICACIÓN, 1970. D.L. M-20.716-1970.

- LE TOURNEAU, Dominique. *El derecho de la Iglesia: iniciación al derecho canónico*. [Revisión del texto y primer capítulo, Joaquín Mantecón]. 2ª ed. Madrid: RIALP, 1997. (Col. Biblioteca de iniciación teológica, núm. 4). ISBN 84-321-3136-9.
- LEJEUNE VALCÁRCCEL, Ernesto. *Las reformas tributarias en España: Algunas reflexiones sobre cuestiones olvidadas*. [Lección pronunciada con ocasión de la solemne sesión de apertura del nuevo curso académico 2014-2015]. Madrid: CEU, 2014. D.L. M. 25436-2014.
- LÓPEZ BAÑOS, Domingo. *Diccionario de ocho lenguas con las raíces indoeuropeas: (español, griego, latín, francés, inglés, alemán, ruso y sánscrito): incluye, además, miles de voces de otras lenguas del mundo*. Madrid: VISIÓN NET, 2005. ISBN 84-9821-038-0.
- LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, Jacobo y ZUGALDÍA ESPINAR, José Miguel (Coords.). *Dogmática y ley penal. Libro homenaje a Enrique Bacigalupo*. [En la port.: INSTITUTO UNIVERSITARIO DE INVESTIGACIÓN ORTEGA Y GASSET]. Tomo II. Madrid: MARCIAL PONS, 2004. ISBN 84-9768-099-5.
- LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, Jacobo, (Dir.); RODRÍGUEZ RAMOS, Luis; RUIZ DE GORDEJUELA LÓPEZ, Lourdes. *Códigos Penales Españoles. Recopilación y concordancias*. [Años: 1822 - 1848 - 1850 - 1870 - 1928 - 1932 - 1944]. Madrid: AKAL, 1988. (Col. Iure). ISBN 84-7600-246-7.
- LÓPEZ GUERRA, Luis, et al. *El Derecho Español en el Siglo XX*. Madrid: MARCIAL PONS, EDICIONES JURÍDICAS Y SOCIALES, 2003. (Serie: Garrigues). ISBN 84-7248-791-1.
- LÓPEZ REY, M. ÁLVAREZ VALDÉS, F. *El nuevo código penal*, en *Revista de Derecho Privado*, Madrid, 1933, págs. 534 a 544.
- LÓPEZ RIOCEREZO, José M<sup>a</sup>. OSA. *Labor jurídico penal del P. Agustino Jerónimo Montes en la historia del Derecho Penal español*. Madrid: [s.n.], 1952. (Col. Selecciones gráficas).
- LORCA NAVARRETE, José Francisco. *Temas de teoría y filosofía del derecho*. Madrid: PIRÁMIDE, 1993. (Col. Derecho). ISBN 84-368-0769-3.
- LUCENA SALMORAL, Manuel. *Los Códigos Negros de la América Española*. Madrid: UNIVERSIDAD DE ALCALÁ/UNESCO, 1996. (Col. Memoria de los Pueblos). ISBN UNESCO 92-3-303344-9. ISBN UNIVERSIDAD DE ALCALÁ 84-8138-152-7.
- LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ, recoge el estudio que realiza R. Murphy, en el artículo *La reforma fiscal pendiente: la lucha contra el fraude fiscal* en *Revista del Instituto de Estudios Económicos*. ISSN 0210-9565, Núm. 1, 2014. (Ejemplar dedicado a: Propuestas para la reforma fiscal), manifiesta que el año 2011 en España el importe de las tasas que se deberían recaudar sumaría en su totalidad, 107.350 \$'m.
- LUZÓN CUESTA, José M<sup>a</sup>. *Compendio de Derecho Penal. Parte especial*. [Adaptado al programa de la oposición a ingreso en las Carreras Judicial y Fiscal]. Decimotercera ed. Octava conforme al Código Penal de 1995. Madrid: DYKINSON, 2005. ISBN 84-9772-665-0.
- LUZÓN PEÑA, Diego Manuel. *Curso de Derecho Penal. Parte General*. Tomo I. Madrid: UNIVERSITAS, 1996.
- *Enciclopedia Penal Básica*. Granada: COMARES, 2002.
- MADERO, Marta. *Las verdades de los hechos: Proceso, juez y testimonio en la Castilla del siglo XIII*. Salamanca: UNIVERSIDAD DE SALAMANCA, 2004. ISBN 84-7800-625-7.

- MAGRO SERVET, Vicente. *Delitos en el ámbito empresarial*. Vol. 1. Madrid: EXPANSIÓN-LA LEY, 2005. (Col. Soluciones Legales para la Empresa). ISBN 84-9725-619-0.
- MANÚ. *Las leyes de Manú = Manava-Dharma-Sastra: Instituciones religiosas y civiles de la India*. [Trad. al castellano de la versión francesa con prólogo, índice analítico y notas de Juan Bautista Bergua Olavarrieta]. Madrid: IBÉRICAS – CLÁSICOS BERGUA, 2010. (Col. La Crítica Literaria). ISBN 978-84-7083-146-1.
- MARCHENA GÓMEZ, Manuel y MORENO VERDEJO, Jaime. *El delito de falsedad documental en el Código penal de 1995: jurisprudencia del Tribunal Supremo y de las Audiencias Provinciales. Consultas de la Fiscalía General del Estado*. Madrid: COLEX, 1999. (Col. Cuadernos de Jurisprudencia). ISBN 84-7879-480-8.
- MARTÍN DE BALMASEDA, Fermín. *Decretos del rey don Fernando VII: año sexto de su restitución al trono de las Españas*, vol. 6 [1819]. *Se refieren todas las reales resoluciones generales que se han expedido por los diferentes ministerios y consejos en todo el año de 1819*. Madrid: IMPRENTA REAL, 1823.
- MARTÍN MUÑOZ, Gema; VALLE SIMÓN, Begoña y LÓPEZ PLAZA, M<sup>a</sup> Ángeles. *El Islam y el mundo árabe: Guía didáctica para profesores y formadores*. Madrid: AGENCIA ESPAÑOLA DE COOPERACIÓN INTERNACIONAL PARA EL DESARROLLO. DIRECCIÓN DE RELACIONES CULTURALES Y CIENTÍFICAS. MINISTERIO DE ASUNTOS EXTERIORES Y DE COOPERACIÓN, 2010. ISBN 978-84-7232-808-2.
- MARTÍN QUERALT, Juan, *et al.* *Curso de derecho financiero y tributario*. 8<sup>a</sup> ed. [Rev. y puesta al día]. Madrid: TECNOS, 1997. (Col. Biblioteca Universitaria). ISBN 84-309-3056-6.
- MARTÍNEZ LAGO, M. A., *et al.* *Código de Delitos e Infracciones en materia Financiera y Tributaria. Normativa concordada con comentarios y jurisprudencia*. Madrid: LA LEY, 1993. MARTÍNEZ MARTÍNEZ, Faustino. *Acerca de la recepción del ius commune en el derecho de Indias: Notas sobre las opiniones de los juristas indianos. Anuario Mexicano de Historia del Derecho*. ISSN-e 0188-0837, núm. 15, 2003.
- *Notas sobre la penetración del derecho común en Galicia (siglos XII-XV)*. Cuadernos de estudios gallegos. ISSN 0210-847X, T. 48, núm. 114, 2001, págs. 31-97.
- MARTÍNEZ-PEREDA RODRÍGUEZ, José Manuel. *Los fraudes de subvenciones en la Unión Europea en Fenómenos delictivos complejos*. [Dir. Luis Román Puerta] Madrid: CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL, 2000. (Serie: Cuadernos de Derecho Judicial). ISBN 84-89324-79-4.
- *Magia y delito en España*. Bilbao: LAIDA ED. E IMAGEN, 1991. ISBN 84-87168-22-1.
- MARTORELL LINARES, Miguel Ángel. *Hacienda y política en el primer tercio del siglo XX. Las reformas tributarias en XI Encuentro de Economía Pública: Los retos de la descentralización fiscal ante la globalización*, 2004. Recoge los contenidos presentados a: *Encuentro de Economía Pública* (11. 2004. Barcelona) [s.l: s.n.].
- MARTOS QUESADA, Juan. *El mundo jurídico en al-Andalus*. Madrid: DELTA, PUBLICACIONES UNIVERSITARIAS, 2004. (Col. Ensayos). ISBN 84-934034-4-X.
- MELGAR GARCÍA, Marta y BARRIONUEVO DOLMOS, Augusto. *Censos de población en España. Una larga tradición*. Índice: Revista de estadística y sociedad. ISSN-e 1696-9359, núm. 37, 2009.

- MENÉNDEZ FERNÁNDEZ, Mario (Coord.); DE LUGO ENRICH, Luis Benítez..., *et al.* *Prehistoria reciente de la Península Ibérica*. Madrid: UNED, 2013, 213. (Col. Grado). ISBN 978-84-362-6590-3.
- MERELLO ARECCO, Italo. *La interpretación del derecho en los juristas romanos en Conferencias y ponencias presentadas en el Congreso sobre interpretación, integración y razonamiento jurídicos*: (Santiago y Viña del Mar, 23 a 25 de mayo de 1991). Santiago de Chile: EDITORIAL JURÍDICA DE CHILE, 1992. ISBN 956-10-0986-2.
- MIR PUIG, Santiago. (Coord.), *et al.* *Estudios de Derecho Penal Económico*. Caracas: LIVROSCA, 2002.
- *Derecho Penal. Parte General*. 7ª ed. 1ª Reimpresión enero 2005. Barcelona: REPERTOR, 2004.
- *El Derecho Penal en el Estado Social y Democrático de Derecho*. 1ª ed. junio. Barcelona: ARIEL, 1994.
- *Derecho Penal. Parte General*. 6ª ed. 1ª Reimpresión. Barcelona: REPERTOR, Agosto 2003.
- MIRANDA GARCÍA, Fermín y GUERRERO NAVARRO, Yolanda. *Medieval: territorios, sociedades y culturas*. Madrid: Sílex, 2007. (Serie: Historia de España; núm. 3). ISBN 978-84-7737-179-3.
- MOMMSEN, Theodor. *Derecho penal romano*. [Trad. del alemán por P. Dorado]. Bogotá: TEMIS, 1976. ISBN 84-8272-504-1.
- *Historia de Roma. De la fundación a la República*. Vol. I. [Tít. orig. *Römische Geschichte*. Trad. A. García Moreno. Pról. C.-D. af Wirsén], 6ª ed. Madrid: AGUILAR, 1965. (Serie: Biblioteca Premios Nobel). DL. M. 2249-1965(I).
- MONTERO DÍAZ, Julio y ROIG, José Luis. *España: Una historia explicada. Desde Atapuerca hasta el 11-M*. Madrid: CIE DOSSAT 2000, 2005, e-ISBN 84-96437-08-6.
- MORÁN MARTÍN, Remedios. *Historia del derecho privado, penal y procesal*. Parte teórica. Tomo I. Madrid: UNIVERSITAS; UNED, 2002. ISBN 84-7991-143-3.
- *Materiales para un curso de historia del derecho español*. Madrid: UNED, 2010. ISBN 978-84-362-6116-5.
- MORENO VILLA, Francisco. *La tributación: un deber de todos. Historia de los tributos*. Cieza Murcia: AUTOR-EDITOR, 1994, 7. ISBN 84-920394-O-X.
- MORILLAS CUEVA, Lorenzo. *Derecho Penal Español. Parte Especial*. Madrid: DYKINSON, 2011, ISBN 978-84-9982-813-8.
- *Derecho penal. Parte general. Fundamentos conceptuales y metodológicos del Derecho Penal. Ley Penal*. Madrid: DYKINSON, 2004. ISBN 84-9772-341-4.
- *Notas Sobre la Función del Derecho Penal en el Estado Democrático y de Derecho. Estudios Penales en Memoria del Profesor Agustín Fernández-Albor*. Santiago de Compostela: INSTITUTO DE CRIMINOLOGÍA Y SEMINARIO DE DERECHO PENAL. SERVICIO DE PUBLICACIONES DE LA UNIVERSIDAD DE SANTIAGO DE COMPOSTELA, 1989. ISBN 84-7191-543-X.

- *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social en Sistema de derecho penal español. Parte especial*. Madrid: DYKINSON, 2011. ISBN 978-84-9982-813-8.
- MUÑOZ CONDE, Francisco. *Derecho penal. Parte especial*. 20ª ed., rev. y puesta al día conforme a las Leyes Orgánicas 1/2015 y 2/2015, de 30 de marzo. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 2015. ISBN 84-9119-058-5.
- *Derecho penal. Parte especial*. 20ª ed., rev. y puesta al día conforme a las Leyes Orgánicas 1/2015 y 2/2015, de 30 de marzo. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 2015. ISBN 84-9119-058-5.
- *Derecho Penal. Parte Especial*. Decimoquinta ed. [Revisada y Puesta al día]. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 2004.
- *Falsedad y Defraudaciones*. Madrid: CGPJ, abril 1995.
- MUÑOZ DE BAENA Y SIMÓN, José Luis, et al. *El papel de la Historia en los estudios jurídicos. El «Volksgeist», en II SAVIGNY en tema xxiv. La escuela histórica alemana*. Madrid: UNED, 1992. (Adenda. FACULTAD DE DERECHO). ISBN 84-362-2787-5.
- MURO MARTÍNEZ, José. *Fuero viejo de Castilla, Fuero real, leyes del estilo y Ordenamiento de Alcalá*. [Compendiados y anotados por José Muro Martínez; editor, Mariano Muro López Salgado. Valladolid: Imp. y Librería de Cavia y Zapatero, 1874. (Serie: Códigos de España, núm. 2).
- NOAILLES, Pedro Bienvenido. *El buen padre. Virtudes y dirección espiritual de este abate*. Barcelona: CASA EDITORIAL Y LIBRERÍA LITÚRGICA RAFAEL CULLERAS, 1944.
- Novísima Recopilación de las Leyes de España*. Tomo V. Libros X. XI. y XII. Libro duodécimo. DE LOS DELITOS Y SUS PENAS Y DE LOS JUICIOS CRIMINALES. TITULO VII. De los traidores. LEY I. Ley 5. tit. 32, del Ordenamiento de Alcalá. Traición, sus especies y pena.
- NÚÑEZ DE CEPEDA, H. *Código Penal 1932: Comentarios y Jurisprudencia*, primera ed. La Coruña: LITOGRAFÍAS E IMPRENTAS ROEL, 1932.
- Observaciones acerca del Real Decreto de 20 de junio de 1852, sobre jurisdicción de hacienda y represión de los delitos de contrabando y defraudación*. Publicación Madrid: [s.n.], 1853. (Imprenta que fué de Operarios, á cargo de D.F.R. del Castillo).
- OBSERVATORIO ADMINISTRATIVO DEL DELITO FISCAL (2006). OBSERVATORIO ADMINISTRATIVO DEL DELITO FISCAL (2006). O'CALLAGHAN MUÑOZ, Xavier. *Compendio de derecho civil*. Tomo II. *Derecho de obligaciones*. 1ª ed. en esta editorial. Madrid: EDITORIAL UNIVERSITARIA RAMÓN ARECES, 2012. ISBN 978-84-9961-100-6.
- OLMEDA GARCÍA, Marina del Pilar. *Ética profesional en el ejercicio del derecho*. 2ª ed. Baja California (México): M. A. Porrúa. UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA, 2007. (Serie: Selección anual para el libro universitario 2004-2005). ISBN 978-970-701-933-1.
- ORLANDIS ROVIRA, José. *Historia del reino visigodo español*. Madrid: RIALP, 2011.
- ORTEGA CARRILLO DE ALBORNOZ, Antonio. *De los delitos y las sanciones en la ley de las XII Tablas*. [Lección inaugural curso 1988-1989]. Málaga: UNIVERSIDAD DE MÁLAGA, 1988. ISBN 84-7496-164-5.

- ORTEGA Y GASSET, José. *Meditaciones del Quijote: meditación preliminar, meditación primera*. Vol. I. Madrid: PUBLICACIONES DE LA RESIDENCIA DE ESTUDIANTES, 1914. (Serie II).
- ORTS BERENGUER, Enrique. *Compendio de Derecho Penal. Parte Especial*. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 1994.
- ORTS BERENGUER, Enrique. *Derecho Penal. Parte Especial*. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 2004.
- PACHECO Y GUTIÉRREZ CALDERÓN, Joaquín Francisco. *El Código Penal. Concordado y Comentado*. Cuarta ed. Tomo II. Madrid: IMPRENTA DE MANUEL TELLO, 1870.
- PACHECO Y GUTIÉRREZ CALDERÓN, Joaquín Francisco. *El Código Penal. Concordado y Comentado*. [Anotado por Abel Téllez Aguilera] Madrid: EDISOFER, 1999. ISBN 84-89493-29-4.
- PACHECO, Joaquín Francisco. *El Código Penal. Concordado y Comentado*. Tomo II. Madrid: IMPRENTA DE SANTIAGO SAU, 1848.
- PACHECO, Joaquín Francisco. *El Código Penal. Concordado y Comentado*. [Estudio preliminar y anotaciones de Abel Téllez Aguilera]. Madrid: EDISOFER, 2000. ISBN 84-89493-29-4.
- PANDO VILLARROYA, José Luis de. *Diccionario de voces sánscritas: sánscrito-español, español-sánscrito*. Toledo [i.e. Madrid]: AUTOR-EDITOR, 2006. (Serie: Diccionarios). ISBN 84-95032-02-3.
- PAREJA, Juan de. [En línea: <<https://www.museodelprado.es/enciclopedia/enciclopedia-online/voz/pareja-juan-de/>>; consulta: 02 abril 2015].
- PASTOR MUÑOZ, Nuria. *La determinación del engaño típico en el delito de estafa*. [Prólogo de Jesús-María Silva Sánchez]. Madrid - Barcelona: MARCIAL PONS, 2004. ISBN 84-9768-077-4.
- PEDREIRA GONZÁLEZ, Félix. *La prescripción de los delitos y de las estafas. Doctrina y jurisprudencia*. Madrid: CEURA, 2004. ISBN 84-8004-642-2.
- PEMÁN, José M<sup>a</sup>. *Historia de España contada con sencillez*. 2<sup>a</sup> ed. [Especial para la Gaceta]. Madrid: HOMO LEGENS, 2010. ISBN 978-84-9251-856-2.
- PEÑA GARBÍN, José Miguel. *La inspección de Hacienda: problemas y soluciones*. Valencia: CISS, 2008. ISBN 978-84-8235-629-7.
- PÉREZ MARTÍN, Antonio. *El Estudio de la Recepción del Derecho Común en España. I<sup>er</sup> Seminario de Historia del Derecho y Derecho Privado: Nuevas Técnicas de Investigación*. [Edición a cargo de Joaquín Cerdá y Ruiz-Funes y Pablo Salvador Coderch]. Bellaterra: 1985. UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BARCELONA. DIPUTACIÓN DE BARCELONA. INSTITUTO ALEMÁN DE CULTURA DE BARCELONA. FUNDACIÓN RAIMON NOGUERA DE GUZMÁN.
- PÉREZ Y LÓPEZ, Antonio Xavier. *Teatro de la legislación universal de España e Indias*. [Por orden cronológico de sus cuerpos, y decisiones no recopiladas; y alfabético de sus títulos y principales materias]. Madrid: MDCCXCIV. Tomo VIII. En la oficina de Don Gerónimo Ortega y Herederos de Ibarra. Se hallará en la Librería de Martínez, calle de las Carretas.
- PÉREZ Y LÓPEZ, Antonio Xavier. *Teatro de la legislación universal de España e Indias*.



- PÉREZ-BUSTAMANTE, Rogelio. *Historia de las instituciones públicas de España*. Madrid: SERVICIO DE PUBLICACIONES DE LA UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID. FACULTAD DE DERECHO, 1995. ISBN 84-86926-79-3.
- PÉREZ-PRENDES, José Manuel y AZCÁRRAGA, Joaquín de. *Lecciones de historia del derecho español*. Madrid: CEURA, 1994. ISBN 84-8004-088-2.
- POLAINO NAVARRETE, M. *El bien jurídico en el Derecho Penal*. Sevilla: PUBLICACIONES DE LA UNIVERSIDAD DE SEVILLA, 1974. (Anales de la Universidad Hispalense. Serie: Derecho, núm. 19).
- POLIBIO. *Historias*. Tomo 1. Libros I-IV. [Introd. Gral. de Gonzalo Cruz Andreotti; trad. y notas de Manuel Balasch Recort]. Madrid: GREDOS, 2000. (Col. Biblioteca básica Gredos; núm. 42-44). ISBN 84-249-2507-6. Tomo 3. Libros XVI-XXXIX. ISBN 84-249-2509-2.
- PORTILLO NAVARRO, M<sup>a</sup> José. *Evolución del sistema impositivo español desde 1845 hasta la reforma tributaria silenciosa de Flores Lemus en Anales de derecho*. ISSN 1989-5992, núm. 15, 1997.
- PRU, Laura. [Trad. Patricia A. Palma en *La diferencia entre Khums y Zakat*]. [En línea: <[http://www.ehowenespanol.com/diferencia-khums-zakat-info\\_290435/](http://www.ehowenespanol.com/diferencia-khums-zakat-info_290435/)>; consulta: 8 septiembre 2013].
- PUIG PEÑA, Federico. *Derecho penal. Parte especial*. [Con la colaboración de Gregorio Ortiz Ricol]. 7<sup>a</sup> ed. act. Marqués de Urquijo, 26, 1<sup>o</sup> dcha. (Madrid): AUTOR-EDITOR, 1988. ISBN 84-404-2697-6.
- QUERALT JIMÉNEZ, Joan J. *Derecho Penal Español. Parte Especial*. 1<sup>a</sup> ed. Barcelona: ATELIER. 2002.
- *Derecho Penal Español. Parte Especial*. 3<sup>a</sup> ed. conforme al Código Penal de 1995. *Delitos contra los intereses individuales y colectivos*. Barcelona: BOSCH, 1996.
- *Dogmática y Ley Penal. Libro Homenaje a Enrique Bacigalupo*. Tomo II. Madrid: MARCIAL PONS, 2004.
- “*Ne bis in idem*”: *Significados constitucionales en Política Criminal y Reforma Penal. Homenaje a la memoria del Prof. Dr. D. Juan del Rosal*. Madrid: EDESA, 1993.
- QUINTERO OLIVARES, Gonzalo. *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*. 5<sup>a</sup> ed. Navarra: THOMSON – ARANZADI, 2005.
- *La Reforma Penal de 2010: Análisis y Comentarios*. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2010. ISBN 978-84-9903-654-0.
- REIG REIG, José Vicente. *Estudio sobre la Ley orgánica 15/2003, de 25 de noviembre: su incidencia en el libro I del Código penal*. Madrid: DIJUSA, 2004. ISBN 84-95748-53-3.
- RIBÓ DURÁN, LUIS. *Diccionario de Derecho*. Tomo I y II. 3<sup>a</sup> ed. Barcelona: BOSCH, 2005.
- RIPALDA, Jerónimo de, SJ. *Catecismo de la doctrina cristiana del P. Ripalda*. [Adiciones de Juan Antonio de la Riva. Volumen compartido con el catecismo del P. Astete]. Madrid: MAEVA, 1997. ISBN 84-86478-58-8.
- RODRÍGUEZ DE FONSECA, B. A. *El Digesto del Emperador Justiniano*. Tomo III. Nueva ed. Madrid: IMPRENTA RAMÓN VICENTE. Cuesta de Santo Domingo 20, 1874.

- RODRÍGUEZ DEVESA, José M<sup>a</sup> y SERRANO GÓMEZ, Alfonso. *Derecho penal español. Parte especial*. Decimosexta edición. Madrid: DYKINSON, 1993. ISBN 84-88030-78-9.
- RODRÍGUEZ RAMOS, Luis. *Compendio de derecho penal. (Parte especial)*. Madrid: TRIVIUM, 1985. ISBN 84-86440-03-3.
- ROUX, Georges. *Mesopotamia: Historia política, económica y cultural*; [Tit. orig. *La Mésopotamie: Essai d'histoire politique, économique et culturelle*. Pref. Jean Bottéro; trad. José Carlos Bermejo Barrera], 4<sup>a</sup> ed. Madrid: AKAL, 1987. (Col. Akal Universitaria, núm. 102. Serie: Historia antigua). ISBN 84-7600-174-6.
- ROXIN, C. *Autoría y Dominio del Hecho en Derecho Penal*. 7<sup>a</sup> ed. Madrid: MARCIAL PONS. EDICIONES JURÍDICAS Y SOCIALES, 2000.
- *Derecho Penal. Parte General. Fundamentos. La estructura de la teoría del delito*. Tomo I. [Trad. Diego-Manuel Luzón Peña, et al.]. Madrid: CIVITAS, 1997. ISBN 84-470-0960-2.
- RUBIO HERNÁNDEZ, Alfonso. *El archivo del Cabildo Colonial Antecedentes Históricos en Historia y espacio*. ISSN-e 0120-4661, núm. 27, 2006.
- RUIZ GÓMEZ, José Alberto. *Fraude de subvenciones y estafa: aspectos concursales*. Localización: *Anuario de la Facultad de Derecho*. ISSN 0213-988X, N° 23, 2005.
- RUIZ RESCALVO, M<sup>a</sup> del Pilar. *La Prescripción Tributaria y el Delito Fiscal*. Vol 12. Madrid: SERVICIO DE PUBLICACIONES DE LA UNIVERSIDAD REY JUAN CARLOS, 2004. (Col. Ciencias Jurídicas y Sociales). ISBN 84-9772-405-4.
- RUIZ VADILLO, E. *Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal*. Madrid: INSTITUTO NACIONAL DE PROSPECTIVA. 1980 (Col. Cuadernos de Documentación, núm. 13).
- SACKUR, Stephen. *Electric chair haunts US former executions chief*. Artículo de prensa aparecido el 23 de febrero de 2014 en *BBC News Magazine*.
- SÁINZ-CANTERO CAPARRÓS, María Belén. *El ilícito civil en el Código penal*. Granada: COMARES, 1997. ISBN 84-8151-520-5.
- SAINZ GUERRA, Juan Ángel. *La evolución del derecho penal en España*. Jaén: UNIVERSIDAD DE JAÉN, 2004. (Serie: Monografías jurídicas, económicas y sociales). ISBN 84-8439-214-7.
- SALILLAS, Rafael. *El delincuente español. El lenguaje. (Estudio filológico, psicológico y sociológico) con dos vocabularios jergales*. Madrid: LIBRERÍA DE VICTORIANO SUÁREZ, 1896.
- *La vida penal en España*. [Reimpresión facsímil. Madrid: [s.n.]. IMPRENTA DE LA REVISTA DE LEGISLACIÓN, á cargo de J. M. Sardá, 1888]. Pamplona (Navarra): ANALECTA, 1999. (Col. De Derecho. Serie: Derecho Penal. Estudios). ISBN 84-92346-02-7.
- SAN AGUSTÍN. *Confesiones*, vol. 7. [Tit. orig. *Confessiones*]. Madrid: SARPE, 1983. (Col. Los grandes pensadores). ISBN 84-7291-567-0.
- *La ciudad de Dios*. Del gran padre y doctor de la Iglesia san Agustín, obispo de Hipona, dividida en veinte y dos libros. [Traducida del latín al castellano por el Doctor Don Joseph Cayetano Diaz de Beyral y Bermudez, del Gremio y Claustro de la Real Universidad de Huesca. Opositor á sus Cátedras de Leyes y Cánones]. Tomo X. Con licencia. Madrid, en la imprenta Real. Año de 1796.

- SAN MARTÍN LOSADA, L. *El código penal de 1928: su estudio y comparación con el de 1870*. Imprenta Clásica Española. Madrid 1928.
- SÁNCHEZ GONZÁLEZ, José Juan. *La administración pública como ciencia. Su objeto y estudio*. México: INSTITUTO DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA DEL ESTADO DE MÉXICO, 2001. ISBN 968-856-882-1.
- SÁNCHEZ GONZÁLEZ, M<sup>a</sup> Dolores del Mar. *La codificación penal en España: los códigos de 1848 y 1850*. Madrid: BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO. CENTRO DE ESTUDIOS POLÍTICOS Y CONSTITUCIONALES, 2004. (Serie: Estudios políticos). ISBN 84-340-1527-7.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, Virginia. *El delito de Fraude de Subvenciones en el Nuevo Código Penal*. Madrid: COLEX, 1997. ISBN 84-7879-299-6. SÁNCHEZ MARROYO, Fernando. *La España del siglo XX: economía, demografía y sociedad*. Madrid: ISTMO, 2003. (Serie: Fundamentos; núm. 196). ISBN 84-7090-383-7.
- SÁNCHEZ TEJERINA, I. *Derecho Penal Español. Parte General-Parte Especial*. Salamanca: IMPRENTA DE CALATRAVA a cargo de Manuel P. Criado, 1937.
- SÁNCHEZ-ARCILLA BERNAL, José. *Historia del derecho. Instituciones político-administrativas*. Vol. I. Madrid: DYKINSON, 1995. ISBN 84-8155-111-2.
- *Las Siete Partidas: el libro del Fuero de las Leyes. Alfonso X el Sabio*. Madrid: REUS, 2004. ISBN 84-290-1393-8.
- *Manual de historia del derecho*. Madrid: DYKINSON, 2004. (Col. Manuales). ISBN 84-9772-306-6.
- SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, Pablo. *El Delito Contable Tributario. Interpretación y Análisis Dogmático del Art. 350 bis del Código Penal*. Navarra: ARANZADI. 1995. (Col. Monografías Aranzadi). ISBN 84-8193-237-X.
- SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Francisco Javier. *Una solución práctica a la polémica, aún sin resolver, del delito fiscal en Curso de Derecho Penal Económico*. 2<sup>a</sup> ed. Madrid: MARCIAL PONS, 2005. (Col. Manuales Profesionales Penal).
- SANTA CECILIA GARCÍA, Fernando. *Delito de Daños: evolución y dogmática (art. 263 Código Penal)*. Madrid: UCM. FACULTAD DE DERECHO, 2003. (Col. Monografía). ISBN 84-8481-008-9.
- *Corrupción y derecho penal*, artículo de la *Revista Tribuna Complutense*. Madrid: UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID de fecha 14/10/2014, número 147.
- *La responsabilidad civil “ex delicto” en el proyecto de código penal de 1992 en Política Criminal y Reforma Penal. Homenaje a la memoria del Prof. Dr. D. Juan del Rosal*. Madrid: EDESA, 1993.
- *Recensión al libro de La retroactividad. Normas jurídicas retroactiva e irretroactivas*, de José María Suarez Collía, 2<sup>a</sup> ed., Madrid, Ramón Areces, 2005.
- SANTALÓ RÍOS, Augusto. *La falsedad como delito instrumental de la defraudación tributaria*. En *Revista xurídica galega*. ISSN 1132-6433, N<sup>o</sup>. 58, 2008, págs. 75-83.
- SANZ MARTÍN, Laura. *Sociedad y derecho en la Hispania romana*. Vol. 1. Madrid: DYKINSON, 1996. ISBN 84-8155-179-1.

- SAYAS ABENGOCHEA, Juan José. ABAD VARELA, Manuel. *Historia antigua de la península Ibérica II. Época tardoimperial y visigoda*. Madrid: UNED, 2013, e-ISBN 978-84-362-6534-7.
- SERRANO GÓMEZ, Alfonso. *Derecho penal. Parte especial*. Edición 16ª ed. Publicación Madrid: DYKINSON, 2011. ISBN 84-9982-462-8.
- *La prescripción del delito: (tres cuestiones)*. Madrid: DYKINSON, 2003 [i.e. 2004]. ISBN 84-9772-228-0.
- SERRANO GÓMEZ, Alfonso, y SERRANO MAILLO, Alfonso. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial*. 2ª ed. Valencia: TIRANT LO BLANCH, 2005.
- SERRANO GÓMEZ, Alfonso y SERRANO MAILLO, Alfonso. *Derecho Penal. Parte Especial*. 10ª ed. Madrid: DYKINSON, 2005.
- SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, José Luis y CORTÉS BECHIARELLI, Emilio. *Delitos contra la Hacienda Pública*. Madrid: EDESA, 2002. (Col. Leyes Tributarias Comentadas).
- SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, et al. *Lecciones de Derecho Penal. Parte Especial*. Barcelona: ATELIER, 2006. (Col. Manuales Universitarios). ISBN 84-96354-77-6. SILVELA, Manuel. *Compendio de la historia antigua hasta los tiempos de Augusto*. Tomo I. Madrid: AGUADO, 1843.
- SIÑERIZ Y TRELLES, Juan Francisco. *Compendio del Derecho Real de España. Extractado de la obra del doctor don Juan Sala, que se enseña en las universidades del reyno, y acomodado por preguntas y respuestas á la inteligencia de los litigantes, para saber y buscar por él las leyes correspondientes á las sentencias de sus peitos. Compuesto por D. Juan Francisco Siñeriz. Segunda edición*. Madrid: Imprenta de Don Leonardo Nuñez. Septiembre de 1833. Edición facsímil. Valladolid: LEX NOVA, 2007. ISBN 978-84-8406-770-2.
- ŠPIDLÍK, Tomáš. Cardenal. *El “starets” Ignacio: un ejemplo de paternidad espiritual*. [Tít. orig. *Lo starets Ignazio: un esempio di paternità spirituale*. Trad. Javier Egea López-Fando]. Burgos: MONTE CARMELO, 2005. (Serie: Orientale Lumen). ISBN 84-7239-937-0.
- STACEY, Aisha. *La historia del Profeta Hud*. [s.l.]: 2012. Última modificación 12 agosto 2012.
- STÖGER, Alois. *El Evangelio según San Lucas*; [Tít. orig. *Das Evangelium nach Lukas*. Versión castellana de Alejandro Esteban Lator Ros], 3ª ed. Barcelona: HERDER, 1979. (Serie: El Nuevo Testamento y su mensaje; núm. 3). ISBN 84-254-0609-9.
- SUÁREZ-MIRA RODRÍGUEZ, C. (Coord.), JUDEL PRIETO, Ángel y PIÑOL RODRÍGUEZ, José Ramón. *Manual de Derecho Penal. Parte Especial*. Tomo II. 3ª ed. Navarra: THOMSON – ARANZADI, 2005. ISBN 84-470-2405-9.
- SUÁREZ-MIRA RODRÍGUEZ, Carlos (Coord.). *Manual de derecho penal. Parte Especial*. 3 ed., tomo II. Cizur Menor (Navarra): CIVITAS, 2005. (Col. Tratados y Manuales). ISBN 84-470-2405-9.
- TEODOSIO. *Código Teodosiano*. [Trad. y Dir. Agustín Díaz Bialek. Tít. orig. *Codex Theodosianus*]. Libro I, apart. IV. Córdoba (Argentina): UNIVERSIDAD CATÓLICA DE CÓRDOBA, 1964.
- TIERNO PRADO, Emilio. *Resumen de los Códigos: Gregoriano, Hermogeniano y Teodosiano*. Publicado el 11/12/2012. [En línea:

<http://scipioafricanusblog.wordpress.com/2012/12/11/resumen-de-los-codigos-gregoriano-hermogeniano-y-teodosiano/>; Consulta: 11 octubre 2014].

- TORRENT RODRIGO, Francisco Javier. *El Legado Hermético de la Antigüedad*. Madrid: BUBOK PUBLISHING, 2008. ISBN 978-84-92500-26-0.
- TOWNSON, Duncan. *La España musulmana*. [Tit. orig. *Muslim Spain*. Trad. Montserrat Tiana Ferrer; Rev. Cient.: Elena Hernández Sandoica]. Madrid: AKAL, 1990. (Serie: Akal/Cambridge. Historia del mundo para jóvenes. Monografías, núm. 19). ISBN 84-7600-546-6.
- TUSELL, Javier. *Historia de España en el siglo XX. Del 98 a la proclamación de la República*. Madrid: PENGUIN RANDOM HOUSE. Grupo Editorial España. 17 septiembre 2012 (Taurus), [2012], t. 1. e-ISBN 978-84-30608-55-3.
- UNIVERSIDAD SAN PABLO CEU. *Historia Derecho Español*. [Apuntes publicado por ATTIS DOLENS en Madrid, 17 septiembre 1998].
- VALDERAS SÁNCHEZ, M<sup>a</sup> Inmaculada. *Empresa de recobro sostenible, ¿mito o realidad?*, Miscelánea Comillas: Revista de Ciencias Humanas y Sociales. ISSN 0210-9522, vol. 70, núm. 137, julio-diciembre 2012.
- VALDÉS RUBIO, José M<sup>a</sup>. *Derecho penal: Su filosofía, historia, legislación y jurisprudencia*. Tomo I y II. [Reimpresión facsímil de la ed. Madrid: IMPRENTA DE SAN FRANCISCO DE SALES, 1903]. Pamplona (Navarra): ANALECTA, 2004. (Col. de Derecho. Serie: Derecho Penal. Estudios). ISBN 84-96012-83-2.
- VIARDOT, Louis. *Historia de las asambleas nacionales de España escrita en francés por Mr. Luis Viardot, individuo de La Real Academia de la Historia de Madrid, y Redactor del periódico Nacional de Paris*; traducida por J. M. G. de C. y T. Madrid: [s.n.], 1834, IMP. DE VERGES.
- VICENTE MARTÍNEZ, Rosario de. *El principio de legalidad penal ¿en periodo de rebajas? en Legalidad y Defensa. Cuestiones constitucionales del derecho y la justicia penal*. [Nicolás González-Cuéllar Serrano y Eduardo Demetrio Crespo (Dir.) et ali.] Madrid: EDICIONES JURÍDICAS CASTILLO DE LUNA, 2015. ISBN 978-84-942764-1-5.
- VICO MONTEOLIVA, Jesús. *Monedas y medallas españolas de la Real Academia de la Historia*. [Real Academia de la Historia (España). Gabinete de Antigüedades]. Madrid: MARTÍN ALMAGRO-GORBEA, 2007. (Col. Bibliotheca nvmismatica Hispana; núm. 4). ISBN 978-84-95983-84-8.
- VIDAL GUZMÁN, Gerardo. *Retratos del Medioevo*. Madrid: RIALP, 2008. ISBN 978-84-321-3696-2.
- VILLACAMPA ESTIARTE, Carolina. *La Falsedad Documental: análisis jurídico penal*. Barcelona: CEDEX. CENTRO DE ESTUDIO DE DERECHO, ECONOMÍA Y CIENCIAS SOCIALES, 1999.
- VIÑAS, Antonio. *Instituciones políticas y sociales de Roma: monarquía y república*. Madrid: DYKINSON, 2007. (Col. Monografías de derecho romano. Sección Derecho público y privado romano; núm. 32). ISBN 978-84-9849-004-6.
- VIZMANOS, de T. M., y ÁLVAREZ MARTÍNEZ, C. *Comentarios al nuevo Código Penal de 1848*. Tomo II. Madrid: ESTABLECIMIENTO TIPOGRÁFICO DE J. GONZÁLEZ Y A. VICENTE, 1848.
- VON LISZT, Franz. *Tratado de derecho penal*. [Edición corregida: M<sup>a</sup> Florencia Abba]. Buenos Aires (Argentina): VALLETTA, 2007. ISBN 978-950-743-285-9.

- VV. AA. *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*. (Conforme a la LO 8/2003, de 9 de julio, para la reforma concursal; Ley 38/2003, de 17 de noviembre, general de subvenciones; LO 15/2003, de 25 de noviembre, de reforma del CP; Ley 47/2003, de 26 de noviembre, general presupuestaria y Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria). Precede al título: ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO. DIRECCIÓN DEL SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO. GARCÍA-TIZÓN LÓPEZ, Arturo (dir); CÁNCER MINCHOT, Pilar, [et al.]; BAL FRANCÉS, Edmundo; BREZMES MARTÍNEZ DE VILLARREAL, Alfonso; PEREÑA PINEDO, Ignacio (Coords.) Madrid: MINISTERIO DE JUSTICIA, 2004. ISBN 84-7787-804-8.
- WEBER, Georg. *Compendio de la historia universal*. Tomo II. [Escrito en alemán por el Dr. Gr. Weber. Traducción de la quinta edición en correspondencia con el autor y aumentado con varias consideraciones generales y notas por Julián Sanz del Río], Ed. [s.l.]: [s.n.], 1853-1856 (Madrid: IMP. DE DÍAZ Y COMPAÑÍA). Historia de la Edad Media (XL, págs. 6-439).
- Código Penal de España. Sancionado por S.M. en 19 de mayo de 1848 y reformado según Real-Decreto de 30 junio de 1850 y Comentado por D.J.B.S. y C. abogado*. Barcelona: IMPRENTA DE D. MANUEL SAURÍ, calle Ancha esquina al Regomí, 1850.
- Biblia de Jerusalén*. [Trad. Jesús Moya; José Ángel Ubieta (Dir.), et al., nueva ed. española rev. y aum. Textos bíblicos traducidos de los originales según la crítica textual y la interpretación de la Sagrada Biblia bajo la dirección de la Escuela Bíblica de Jerusalén]. Bilbao: DESCLÉE DE BROUWER, 1981. ISBN 84-330-0022-5.

## JURISPRUDENCIA

- Roj: ATS 2339/2015 – ECLI:ES:TS:2015:2339A. Id Cendoj: 28079120012015200578. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 1676/2014. Núm. de Resolución: 353/2015. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Cándido Conde-Pumpido Tourón. Tipo de Resolución: Auto, de 05 marzo 2015.
- Roj: ATS 4766/2015 – ECLI:ES:TS:2015:4766A. Id Cendoj: 28079120012015201288. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. N° de Recurso: 10172/2015. N° de Resolución: 883/2015. Procedimiento: Penal – Procedimiento Abreviado/Sumario. Ponente: Manuel Marchena Gómez. Tipo de Resolución: Auto de 03 junio 2015.
- Roj: SAN 3066/2015 – ECLI:ES:AN:2015:3066. Id Cendoj: 28079230042015100240. Órgano: Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso. Sede: Madrid. Sección: 4. N° de Recurso: 46/2013. N° de Resolución: 83/2015. Procedimiento: Procedimiento Ordinario. Ponente: Miguel de los Santos Gandarillas Martos. Tipo de Resolución: Sentencia.
- Roj: SAN 512/2015 – ECLI:ES:AN:2015:512. Id Cendoj: 28079220042015100007. Órgano: Audiencia Nacional. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 4. Núm. de Recurso: 15/2015. Núm. de Resolución: 8/2015. Procedimiento: Penal – Apelación Procedimiento Abreviado. Ponente: Juan Francisco Martel Rivero. Tipo de Resolución: Sentencia, de 09 marzo 2015.
- Roj: SAN 512/2015 – ECLI:ES:AN:2015:512. Id Cendoj: 28079220042015100007. Órgano: Audiencia Nacional. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 4. Núm. de Recurso: 15/2015. Núm. de Resolución: 8/2015. Procedimiento: Penal – Apelación Procedimiento Abreviado. Ponente: Juan Francisco Martel Rivero. Tipo de Resolución: Sentencia, de 09 marzo 2015.
- Roj: SAN 512/2015 – ECLI:ES:AN:2015:512. Id Cendoj: 28079220042015100007. Órgano: Audiencia Nacional. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 4. Núm. de Recurso: 15/2015. Núm. de Resolución: 8/2015. Procedimiento: Penal – Apelación Procedimiento Abreviado. Ponente: Juan Francisco Martel Rivero. Tipo de Resolución: Sentencia, de 09 marzo 2015.
- Roj: SAP C 2099/2011 – ECLI:ES:APC:2011:2099. Id Cendoj: 15030370022011100355. Órgano: Audiencia Provincial. Sede: Coruña (A) Sección: 2 N° de Recurso: 46/2011. N° de Resolución: 215/2011. Procedimiento: Penal – Apelación Procedimiento Abreviado. Ponente: Maria Dolores Fernández Galiño. Tipo de Resolución: Sentencia.
- Roj: SAP MU 712/2015 – ECLI:ES:APMU:2015:712. Id Cendoj: 30030370032015100161. Órgano: Audiencia Provincial. Sede: Murcia. Sección: 3. Núm. de Recurso: 25/2012. Núm. de Resolución: 161/2015. Procedimiento: Abreviado. Ponente: José Luis García Fernández. Tipo de Resolución: Sentencia, de 31 marzo 2015.
- Roj: SAP ZA 176/2015 – ECLI:ES:APZA:2015:176. Id Cendoj: 49275370012015100176. Órgano: Audiencia Provincial. Sede: Zamora. Sección: 1. Núm. de Recurso: 23/2014. Núm. de Resolución: 13/2015. Procedimiento: Abreviado. Ponente: Pedro Jesús García Garzón. Tipo de Resolución: Sentencia, de 15 mayo 2015.

- Roj: STS 1386/2015 – ECLI:ES:TS:2015:1386. Id Cendoj: 28079120012015100161. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 1215/2014. Núm. de Resolución: 185/2015. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Andrés Palomo del Arco. Tipo de Resolución: Sentencia, de 25 marzo 2015.
- Roj: STS 1386/2015 – ECLI:ES:TS:2015:1386. Id Cendoj: 28079120012015100161. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 1215/2014. Núm. de Resolución: 185/2015. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Andrés Palomo del Arco. Tipo de Resolución: Sentencia, de 25 marzo 2015.
- Roj: STS 1912/2004 – ECLI:ES:TS:2004:1912. Id Cendoj: 28079120012004100403. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 3412/2001. Núm. de Resolución: 384/2004. Procedimiento: Recurso de Casación. Ponente: Enrique Abad Fernández. Tipo de Resolución: Sentencia, de 22 marzo 2004.
- Roj: STS 202/2014 – ECLI:ES:TS:2014:202. Id Cendoj: 28079120012014100009. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 11118/2012. Núm. de Resolución: 17/2014. Procedimiento: Penal – Procedimiento Abreviado/Sumario. Ponente: Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre. Tipo de Resolución: Sentencia, de 28 enero 2014.
- Roj: STS 2048/2014 – ECLI:ES:TS:2014:2048. Id Cendoj: 28079120012014100392. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 1423/2013. Núm. de Resolución: 380/2014. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre. Tipo de Resolución: Sentencia, de 14 mayo 2014.
- Roj: STS 2048/2014 – ECLI:ES:TS:2014:2048. Id Cendoj: 28079120012014100392. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 1423/2013. Núm. de Resolución: 380/2014. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre. Tipo de Resolución: Sentencia, de 14 mayo 2014.
- Roj: STS 2089/1999 – ECLI:ES:TS:1999:2089. Id Cendoj: 28079120011999103534. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 3555/1997. Núm. de Resolución: 481/1999. Procedimiento: Recurso de Casación. Ponente: José Augusto de Vega Ruiz. Tipo de Resolución: Sentencia, de 25 marzo 1999.
- Roj: STS 2212/2014 – ECLI:ES:TS:2014:2212. Id Cendoj: 28079120012014100411. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 2248/2013. Núm. de Resolución: 386/2014. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre. Tipo de Resolución: Sentencia, de 22 mayo 2014.
- Roj: STS 2352/2015 – ECLI:ES:TS:2015:2352. Id Cendoj: 28079120012015100303. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 1763/2014. Núm. de Resolución: 318/2015. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Cándido Conde-Pumpido Tourón. Tipo de Resolución: Sentencia, de 28 mayo 2015.
- Roj: STS 2353/2015 – ECLI:ES:TS:2015:2353. Id Cendoj: 28079120012015100304. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 2055/2014. Núm. de Resolución: 269/2015. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: José Ramón Soriano Soriano. Tipo de Resolución: Sentencia, de 12 mayo 2015.
- Roj: STS 2354/2015 – ECLI:ES:TS:2015:2354. Id Cendoj: 28079120012015100305. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso:



- 2089/2014. Núm. de Resolución: 287/2015. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: José Ramón Soriano Soriano. Tipo de Resolución: Sentencia, de 19 mayo 2015.
- Roj: STS 2354/2015 – ECLI:ES:TS:2015:2354. Id Cendoj: 28079120012015100305. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 2089/2014. Núm. de Resolución: 287/2015. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: José Ramón Soriano Soriano. Tipo de Resolución: Sentencia, de 19 mayo 2015.
- Roj: STS 2354/2015 – ECLI:ES:TS:2015:2354. Id Cendoj: 28079120012015100305. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 2089/2014. Núm. de Resolución: 287/2015. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: José Ramón Soriano Soriano. Tipo de Resolución: Sentencia, de 19 mayo 2015.
- Roj: STS 2491/2014 – ECLI:ES:TS:2014:2491. Id Cendoj: 28079120012014100472. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 288/2014. Núm. de Resolución: 472/2014. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: José Ramón Soriano Soriano. Tipo de Resolución: Sentencia, de 11 junio 2014.
- Roj: STS 2491/2014 – ECLI:ES:TS:2014:2491. Id Cendoj: 28079120012014100472. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 288/2014. Núm. de Resolución: 472/2014. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: José Ramón Soriano Soriano. Tipo de Resolución: Sentencia, de 11 junio 2014.
- Roj: STS 2563/2015 – ECLI:ES:TS:2015:2563. Id Cendoj: 28079120012015100329. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 10546/2014. Núm. de Resolución: 277/2015. Procedimiento: Penal – Procedimiento Abreviado/Sumario. Ponente: Antonio del Moral García. Tipo de Resolución: Sentencia, de 03 junio 2015.
- Roj: STS 2563/2015 – ECLI:ES:TS:2015:2563. Id Cendoj: 28079120012015100329. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 10546/2014. Núm. de Resolución: 277/2015. Procedimiento: Penal – Procedimiento Abreviado/Sumario. Ponente: Antonio del Moral García. Tipo de Resolución: Sentencia, de 03 junio 2015.
- Roj: STS 2563/2015 – ECLI:ES:TS:2015:2563. Id Cendoj: 28079120012015100329. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 10546/2014. Núm. de Resolución: 277/2015. Procedimiento: Abreviado. Ponente: Antonio del Moral García. Tipo de Resolución: Sentencia, de 03 junio 2015.
- Roj: STS 2563/2015 – ECLI:ES:TS:2015:2563. Id Cendoj: 28079120012015100329. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 10546/2014. Núm. de Resolución: 277/2015. Procedimiento: Penal – Procedimiento Abreviado/Sumario. Ponente: Antonio del Moral García. Tipo de Resolución: Sentencia, de 03 junio 2015.
- Roj: STS 2614/2014 – ECLI:ES:TS:2014:2614. Id Cendoj: 28079120012014100487. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 1781/2013. Núm. de Resolución: 441/2014. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Manuel Marchena Gómez. Tipo de Resolución: Sentencia, de 05 junio 2014.
- Roj: STS 2614/2014 – ECLI:ES:TS:2014:2614. Id Cendoj: 28079120012014100487. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 1781/2013. Núm. de Resolución: 441/2014. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Manuel Marchena Gómez. Tipo de Resolución: Sentencia, de 05 junio 2014.
- Roj: STS 2614/2014 – ECLI:ES:TS:2014:2614. Id Cendoj: 28079120012014100487. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso:

- 1781/2013. Núm. de Resolución: 441/2014. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Manuel Marchena Gómez. Tipo de Resolución: Sentencia, de 05 junio 2014.
- Roj: STS 2614/2014 – ECLI:ES:TS:2014:2614. Id Cendoj: 28079120012014100487. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 1781/2013. Núm. de Resolución: 441/2014. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Manuel Marchena Gómez. Tipo de Resolución: Sentencia, de 05 junio 2014.
- Roj: STS 2698/2013 – ECLI:ES:TS:2013:2698. Id Cendoj: 28079120012013100423. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 2091/2012. Núm. de Resolución: 432/2013. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Cándido Conde-Pumpido Tourón. Tipo de Resolución: Sentencia, de 20 mayo 2013.
- Roj: STS 2698/2013 – ECLI:ES:TS:2013:2698. Id Cendoj: 28079120012013100423. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 2091/2012. Núm. de Resolución: 432/2013. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Cándido Conde-Pumpido Tourón. Tipo de Resolución: Sentencia, de 20 mayo 2013.
- Roj: STS 2764/2015 – ECLI:ES:TS:2015:2764. Id Cendoj: 28079120012015100371. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 2239/2014. Núm. de Resolución: 377/2015. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Andrés Palomo del Arco. Tipo de Resolución: Sentencia, de 10 junio 2015.
- Roj: STS 2994/2015 – ECLI:ES:TS:2015:2994. Id Cendoj: 28079150012015100106. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Militar. Sede: Madrid. Sección: 1. Nº de Recurso: 17/2015. Nº de Resolución: No figura. Procedimiento: Casación Penal. Ponente: Jacobo López Barja de Quiroga. Tipo de Resolución: Sentencia de 24 junio 2015.
- Roj: STS 3073/2015 – ECLI:ES:TS:2015:3073. Id Cendoj: 28079120012015100420. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 2383/2014. Núm. de Resolución: 416/2015. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Cándido Conde-Pumpido Tourón. Tipo de Resolución: Sentencia, de 22 junio 2015.
- Roj: STS 3177/2015 – ECLI:ES:TS:2015:3177. Id Cendoj: 28079120012015100427. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 10829/2014. Núm. de Resolución: 413/2015. Procedimiento: Penal – Procedimiento Abreviado/Sumario. Ponente: Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre. Tipo de Resolución: Sentencia, de 30 junio 2015.
- Roj: STS 3177/2015 – ECLI:ES:TS:2015:3177. Id Cendoj: 28079120012015100427. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 10829/2014. Núm. de Resolución: 413/2015. Procedimiento: Penal – Procedimiento Abreviado/Sumario. Ponente: Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre. Tipo de Resolución: Sentencia, de 30 junio 2015.
- Roj: STS 3177/2015 – ECLI:ES:TS:2015:3177. Id Cendoj: 28079120012015100427. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 10829/2014. Núm. de Resolución: 413/2015. Procedimiento: Penal – Procedimiento Abreviado/Sumario. Ponente: Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre. Tipo de Resolución: Sentencia, de 30 junio 2015.
- Roj: STS 3179/2015 – ECLI:ES:TS:2015:3179. Id Cendoj: 28079150012015100112. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Militar. Sede: Madrid. Sección: 1. Nº de Recurso: 19/2015. Nº de Resolución: No consta. Procedimiento: Casación Penal. Ponente: Javier Juliani Hernan. Tipo de Resolución: Sentencia: 24 junio 2015.
- Roj: STS 3874/2015 – ECLI:ES:TS:2015:3874. Id Cendoj: 28079120012015100527. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal Sede: Madrid. Sección: 1. Nº de Recurso: 648/2015

Nº de Resolución: 532/2015. Procedimiento: Penal - Apelación Procedimiento Abreviado. Ponente: Andrés Palomo del Arco. Tipo de Resolución: Sentencia de 23 septiembre 2015.

Roj: STS 393/2015 – ECLI:ES:TS:2015:393. Id Cendoj: 28079120012015100040. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 1329/2014. Núm. de Resolución: 11/2015. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre. Tipo de Resolución: Sentencia, de 29 enero 2015.

Roj: STS 3979/2015 – ECLI:ES:TS:2015:3979. Id Cendoj: 28079120012015100532. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Nº de Recurso: 10112/2015. Nº de Resolución: 542/2015. Procedimiento: Penal - Apelación Procedimiento Abreviado. Ponente: Francisco Monterde Ferrer. Tipo de Resolución: Sentencia de 30 septiembre 2015.

Roj: STS 4095/1992 – ECLI:ES:TS:1992:4095. Id Cendoj: 28079120011992109155. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 2796/1990. Núm. de Resolución: No figura. Procedimiento: Recurso de Casación. Ponente: Joaquín Delgado García. Tipo de Resolución: Sentencia, de 22 mayo 1992.

Roj: STS 506/2003 – ECLI: ES: TS: 2003: 506. Id Cendoj: 28079120012003103693. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 1939/2001. Núm. de Resolución: 1954/2002. Procedimiento: Recurso de Casación. Ponente: Cándido Conde-Pumpido Tourón. Tipo de Resolución: Sentencia, de 29 enero 2003.

Roj: STS 5661/1995 – ECLI:ES:TS:1995:5661. Id Cendoj: 28079120011995102884. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 2569/1994. Núm. de Resolución: No consta. Procedimiento: Recurso de Casación. Ponente: Francisco Soto Nieto. Tipo de Resolución: Sentencia, de 10 noviembre 1995.

Roj: STS 5711/2013 – ECLI:ES:TS:2013:5711. Id Cendoj: 28079120012013100893. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 219/2013. Núm. de Resolución: 860/2013. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre. Tipo de Resolución: Sentencia, de 26 noviembre 2013.

Roj: STS 5811/2013 – ECLI:ES:TS:2013:5811. Id Cendoj: 28079120012013100919. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Nº de Recurso: 29/2013. Nº de Resolución: 832/2013. Procedimiento: Penal – Procedimiento Abreviado/Sumario. Ponente: Cándido Conde-Pumpido Tourón. Tipo de Resolución: Sentencia de 24 octubre 2010.

Roj: STS 6695/2013. – ECLI:ES:TS: 2013:6695. Id Cendoj: 28079120012013101066. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 434/2012. Núm. de Resolución: 990/2013. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Luciano Varela Castro. Tipo de Resolución: Sentencia, de 30 diciembre 2013.

Roj: STS 8065/2011 – ECLI:ES:TS:2011:8065. Id Cendoj: 28079120012011101258. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 483/2011. Núm. de Resolución: 1221/2011. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente: Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre. Tipo de Resolución: Sentencia, de 15 noviembre 2011.

Roj: STS 8065/2011 – ECLI:ES:TS:2011:8065. Id Cendoj: 28079120012011101258. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 483/2011. Núm. de Resolución: 1221/2011. Procedimiento: Recurso Casación. Ponente:

Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre. Tipo de Resolución: Sentencia, de 15 noviembre 2011.

Roj: STS 8146/2002 – ECLI:ES:TS:2002:8146. Id Cendoj: 28079120012002103333. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. N° de Recurso: 594/2001. N° de Resolución: 2069/2002. Procedimiento: Recurso de Casación. Ponente: Miguel Colmenero Menéndez de Lúcar. Tipo de Resolución: Sentencia, de 05 diciembre 2002.

Roj: STS 8701/2012. – ECLI:ES:TS: No consta. Id Cendoj: 28079120012012101018. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. Núm. de Recurso: 2216/2011. Núm. de Resolución: 974/2012. Procedimiento: Penal – Procedimiento Abreviado/Sumario. Ponente: Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre. Tipo de Resolución: Sentencia, de 05 diciembre 2012.

Roj: STS 8984/2002. – ECLI:ES:TS:2002:8984. Id Cendoj: 28079120012002102259. Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sede: Madrid. Sección: 1. N° de Recurso: 2038/2000. N° de Resolución: 867/2002. Procedimiento: Recurso de casación. Ponente: José Antonio Martín Pallín. Tipo de Resolución: Sentencia de 29 julio 2002, caso Banesto.

## RECURSOS ELECTRÓNICOS

<<http://www.igae.pap.minhap.gob.es/sitios/igae/es-ES/rcasp/Paginas/inicio.aspx>>, consulta: 22 de agosto de 2015.

<<http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4074268>>; consulta: 30 mayo 2013.

<[http://droitromain.upmf-grenoble.fr/Anglica/urso\\_johnson.html](http://droitromain.upmf-grenoble.fr/Anglica/urso_johnson.html)> consulta: 03 septiembre 2014.

<<http://es.scribd.com/doc/30238285/Historia-Derecho-Espanol>>; consulta: 30 octubre 2013.

<[http://es.wikiquote.org/wiki/Alexander\\_Pope](http://es.wikiquote.org/wiki/Alexander_Pope)>; consulta: 25 diciembre 2012.

<<http://e-spacio.uned.es/fez/eserv.php?pid=bibliuned:ETFSerie2-40F8989F-9C85-6095-C9E9-46C2C670D238&dsID=Documento.pdf>>, consulta: 23 diciembre 2012.

<[http://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/5716/1/Lucentum\\_25\\_02.pdf](http://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/5716/1/Lucentum_25_02.pdf)>; consulta: 17 noviembre 2013].

<<http://www.bbc.com/news/magazine-26273051>>; consulta: 13 enero 2015.

<[http://www.congreso.es/docu/constituciones/1812/Bayona\\_cd.pdf](http://www.congreso.es/docu/constituciones/1812/Bayona_cd.pdf)>; consulta: 28 diciembre 2014.

<<http://www.fnmt.es/documents/10179/38906/peseta.pdf/218115ed-355c-47c7-8007-c71ba3d3b907>>; consulta: 26 mayo 2015.

<<http://www.fnmt.es/documents/10179/38906/peseta.pdf/218115ed-355c-47c7-8007-c71ba3d3b907>>; consultado 26 mayo 2015.

<<http://www.fnmt.es/documents/10179/38906/peseta.pdf/218115ed-355c-47c7-8007-c71ba3d3b907>>; consultado 26 mayo 2015.

<<http://www.islamreligion.com/es/articles/2716>>; consulta: 02 mayo 2013.

<<http://www.publimetro.com.mx/vida/20-conductas-gatunas-que-debes-saber/mkgE!ONmndEnTBfruY/>>; consulta: 20 julio 2013.

<<http://www.rialp.com/index.php?op=verlibro&descri=505025>>; consulta: 25 octubre 2014]. ISBN eBook: 978-84-321-3752-5.

<[http://www.vatican.va/archive/ESL0506/\\_\\_\\_P2B.HTM](http://www.vatican.va/archive/ESL0506/___P2B.HTM)>; consulta: 25 diciembre 2012.

<[http://www.vatican.va/archive/ESL0506/\\_\\_\\_PF0.HTM](http://www.vatican.va/archive/ESL0506/___PF0.HTM)>; consulta: 13 octubre 2013.

<[http://www.vatican.va/archive/ESL0506/\\_\\_\\_PLT.HTM](http://www.vatican.va/archive/ESL0506/___PLT.HTM)>; consulta: 13 octubre 2013.

<<http://gloria.tv/?media=540924>>;  
 <[http://www.youtube.com/watch?feature=player\\_embedded&v=korn5i6wxv4](http://www.youtube.com/watch?feature=player_embedded&v=korn5i6wxv4)>; y  
 <<http://www.caminocatolico.org/home/index.php/meditaciones/65-meditaciones-del-padre-jesus-higueras-esteban>>; consulta: 15 diciembre 2013.

<<http://www.elmundo.es/papel/2006/03/03/>>; consulta: 09 noviembre 2012.

<[http://www.vatican.va/archive/catechism\\_sp/p3s2c2a8\\_sp.html](http://www.vatican.va/archive/catechism_sp/p3s2c2a8_sp.html)>; consultado: 12 octubre 2013.

<<http://www.ine.es/prensa/np870.pdf>>; consulta: 18 marzo 2015.

<[http://es.wikipedia.org/wiki/Claude-Adrien\\_Helv%C3%A9tius](http://es.wikipedia.org/wiki/Claude-Adrien_Helv%C3%A9tius)>; consulta: 09 enero 2013.

<<http://sanmarcos-5b.blogspot.com.es/2012/05/celtas-e-iberos-en-la-peninsula-iberica.html>>; consulta: 27 octubre 2013.

<[http://www.gestha.es/archivos/actualidad/2014/2014-01-29\\_INFORME\\_LaEconomiaSumergidaPasaFactura.pdf](http://www.gestha.es/archivos/actualidad/2014/2014-01-29_INFORME_LaEconomiaSumergidaPasaFactura.pdf)>; consulta 23 septiembre 2015.

«[http://pares.mcu.es/BicentenarioIndependencias/ImageServlet?accion=41&txt\\_id\\_imagen=91&txt\\_rotar=0&txt\\_contraste=0&txt\\_zoom=10&appOrigen=&cabecera=N](http://pares.mcu.es/BicentenarioIndependencias/ImageServlet?accion=41&txt_id_imagen=91&txt_rotar=0&txt_contraste=0&txt_zoom=10&appOrigen=&cabecera=N)»; consulta: 21 diciembre 2014.

<[http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Informacion\\_institucional/Campanias/Plan\\_prevenccion\\_del\\_fraude\\_fiscal/observatorio\\_es\\_es.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevenccion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf)>; consulta: 20 julio 2013 y 07 octubre 2015.

## DICCIONARIOS Y MANUALES

*Diccionario Enciclopédico Durvan*. [Pról. prof. Dr. Pedro Laín Entralgo]. Bilbao: DURVAN, 1972.

*Diccionario Ilustrado Latino-Español*. Barcelona: BIBLOGRAF, 1968.

*Manual Práctico. Renta y Patrimonio 2005*. Madrid: AEAT. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA.

FRANCIS LEFEBVRE. *Memento práctico penal*. VV. AA. Madrid, 2014-2015. ISBN: 78-84-15911-87-6.

*Fuero Juzgo en Latín y Castellano cotejado con los más Antiguos y Preciosos Códices*. Madrid 1815. Por Ibarra, impresor de cámara de S.M.